

**BUDAPESTI KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS ÁLLAMIGAZGATÁSI  
EGYETEM**

## **KATONAI CONTROLLING**

### **CONTROLLING MÓDSZEREK ÉS TECHNIKÁK A HATÉKONY KATONAI GAZDÁLKODÁS SZOLGÁLATÁBAN**

**Ph.D. ÉRTEKEZÉS**

**Bognár Ferenc**

**Budapest, 2004**

**BOGNÁR FERENC**

## **KATONAI CONTROLLING**

**Controlling módszerek és technikák a hatékony  
katonai gazdálkodás szolgálatában**

## **VEZETÉSI ÉS SZERVEZÉSI TANSZÉK**

**TÉMAVEZETŐ: DR. DOBÁK MIKLÓS, EGYETEMI TANÁR**

**Minden jog fenntartva!**

**Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási  
Egyetem  
Gazdálkodástani Doktori Iskola Ph.D. Program**

# **KATONAI CONTROLLING**

*CONTROLLING MÓDSZEREK ÉS TECHNIKÁK  
A HATÉKONY KATONAI GAZDÁLKODÁS  
SZOLGÁLATÁBAN*

**PH.D. ÉRTEKEZÉS**

**Bognár Ferenc**

**Budapest, 2004**

## TARTALOMJEGYZÉK

<b>1</b>	<b>BEVEZETÉS.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>HATÉKONYSÁG, KÖLTSÉGVETÉSI GAZDÁLKODÁS, HADSEREG .....</b>	<b>17</b>
2.1	FUNKCIONALITÁS ÉS PROGRAMOK .....	17
2.2	STRATÉGIA ÉS CONTROLLING .....	22
2.3	HATÉKONYSÁG, KÖLTSÉG, ALTERNATÍVA, DÖNTÉS .....	28
<b>3</b>	<b>A KUTATÁS CÉLJA, ALAPVETŐ KÉRDÉSE, FOGALMI MEGALAPOZÁSA, VÁRHATÓ HASZNOSSÁGA.....</b>	<b>32</b>
3.1	A KUTATÁS AKTUALITÁSA ÉS CÉLJA.....	32
3.1.1	<i>Aktualitása</i> .....	32
3.1.2	<i>A kutatás célja és feladata</i> .....	34
3.2	A KUTATÁS FOGALMI KONTEXTUSA .....	35
3.2.1	<i>A vonatkozó közszolgálati szakirodalom áttekintése</i> .....	35
3.2.2	<i>A vonatkozó katonai szakirodalmak áttekintése</i> .....	42
3.3	A KUTATÁS ÉRVÉNYESSÉGE ÉS HASZNOSSÁGA .....	50
<b>4</b>	<b>A CONTROLLING ÉS A HONVÉDELEM .....</b>	<b>56</b>
4.1	A CONTROLLING KATONAI ALKALMAZÁSA .....	56
4.2	A KATONAI CONTROLLING A VÉDELMI TÁRCA GAZDÁLKODÁSÁNAK ÚJJSZERVEZÉSÉBEN.....	60
<b>5</b>	<b>A TEVÉKENYSÉG (PROGRAM VAGY FOLYAMAT) ORIENTÁLT MEGKÖZELÍTÉS ÉRVÉNYESÍTÉSE A KATONAI CONTROLLING TERÜLETÉN .....</b>	<b>63</b>
5.1	A VÉDELMI TEVÉKENYSÉGNEK ERŐFORRÁS ALAPON TÖRTÉNŐ FOLYAMAT SZEMLÉLETŰ MEGKÖZELÍTÉSE .....	63
5.2	A SZERVEZETI TELJESÍTMÉNY MÉRÉSÉNEK SZÜKSÉGESSÉGE, MINT A KATONAI CONTROLLING ALAPJA .....	67
5.3	MÉRÉSI PROBLÉMA FINOMÍTÁSA A KATONAI SZERVEZETEK GAZDÁLKODÁSÁBAN .....	70
<b>6</b>	<b>A KATONAI CONTROLLING ÉPÍTŐKÖVEI.....</b>	<b>80</b>
6.1	A VÉDELMI TERVEZŐ RENDSZER .....	80
6.1.1	<i>A védelmi tervező rendszer szintjei</i> .....	81
6.1.2	<i>A védelmi tervezési szintek jellemzőinek összefoglalása</i> .....	83
6.1.3	<i>A katonai költségvetés készítésének hagyományos elvei és korlátai</i> .....	84
6.2	A MAGYAR HONVÉDSÉG ÚJ VÉDELMI TERVEZŐ RENDSZERÉNEK ALAPJAI.....	86
6.2.1	<i>A katonai tervező rendszer alrendszerei</i> .....	87
6.2.2	<i>Gazdasági tervező rendszer alrendszerei</i> .....	89
6.2.3	<i>A Tárca Védelmi Tervező Rendszer (TVTR) és a katonai controlling kapcsolat</i> .....	93
6.3	A KATONAI SZÁMVITEL ÉS A VEZETŐI SZÁMVITEL (KONTROLL CÉLOKRA HASZNÁLT SZÁMVITELI INFORMÁCIÓ).....	98
6.3.1	<i>Költségszámítási alapfogalmak és alkalmazási lehetőségeik a katonai gazdaságtan területén</i> .....	101
6.3.2	<i>Pénzforgalmi versus üzemgazdasági elv a védelmi szervek költségvetési számviteli rendjének tükrében</i> .....	103
6.3.3	<i>A költségek jelenléte a védelmi szervezetek pénzforgalmi alapú számviteli nyilvántartásában</i> .....	107
6.3.4	<i>Költség és teljesítményszámítás szintjei, és azok alkalmazhatósága a védelmi szerveknél</i> .....	110
6.3.5	<i>A fedezeti pont elemzés használatának lehetősége, mint a katonai controlling egyik eszköze</i> .....	115
6.3.5.1	<i>A fix költségek és sajátosságai a védelmi szektorban</i> .....	116
6.3.5.2	<i>Elemi költségfüggvények alkalmazása a költségvetési szervek fedezeti pont elemzésen alapuló védelemgazdasági döntéseiben</i> .....	119
6.3.5.3	<i>A védelmi szolgáltatás működésének jellemzése pénzbeli adatok alapján</i> .....	123

6.4	MUTATÓSZÁMOK ÉS MUTATÓSZÁMRENDSZEREK ALKALMAZÁSA A KATONAI GAZDÁLKODÁS ÉRTÉKELÉSÉBEN, GAZDASÁGI FOLYAMATAINAK ELŐJELZÉSÉBEN.....	126
6.4.1	<i>A költségvetési szervek, köztük a védelmi szervezetek által képezhető és használható mutatószámok</i> .....	129
6.5	AZ INFORMÁCIÓ-ELLÁTÁSI RENDSZER .....	133
6.5.1	<i>Az információs rendszerek jelentősége a költségvetési szerveknél</i> .....	140
6.5.2	<i>A katonai információrendszerek sajátosságai</i> .....	144
6.6	A HM KGIR MŰKÖDÉSÉNEK TERVEZETT RENDSZERE, KIALAKÍTÁSÁNAK SZÜKSÉGSÉGE	148
6.7	A MH PSZIAR TECHNIKAI BÁZISA.....	155
6.8	A HM ÚJ INFORMÁCIÓS RENDSZER BEVEZETÉSÉNEK HATÁSAI.....	158
<b>7</b>	<b>AZ EMPIRIKUS KUTATÁS.....</b>	<b>159</b>
7.1	A KUTATÁS HIPOTÉZISEL.....	161
7.1.1	<i>Alaphipotézisek</i> .....	161
7.1.2	<i>Kisegítő hipotézisek</i> .....	163
7.1.3	<i>A kutatási módszertan bemutatása</i> .....	166
7.2	„CONTROLLING A KATONAI GAZDÁLKODÁS HATÉKONYSÁGÁNAK SZOLGÁLATÁBAN” KÉRDŐÍVES FELMÉRÉS A TERÜLETI PÉNZÜGYI ÉS SZÁMVITELI IGAZGATÓSÁGOK MEGKÉRDEZÉSÉVEL.....	168
7.3	A KÉRDŐÍVES KUTATÁS EREDMÉNYEI .....	171
7.3.1	<i>A controlling mint a gazdálkodási hatékonyság biztosításának új módszere</i> .....	172
7.3.2	<i>A controlling alkalmazásának szükségességéről</i> .....	183
7.3.3	<i>A katonai szervezet költségszámítási módszerének megújításáról</i> .....	185
7.3.4	<i>A Magyar Honvédség szakfeladat rendjéről és informatikai rendszeréről</i> .....	191
7.3.5	<i>A HM tervezési rendje, mint a controlling első alappillére</i> .....	198
7.3.6	<i>Beszámolás a Magyar honvédség részben önálló költségvetés alapján gazdálkodó szerveinél</i> .....	200
7.3.7	<i>Személyes információk</i> .....	202
7.4	A KUTATÁS HIPOTÉZISEINEK KIÉRTÉKELÉSE .....	207
7.4.1	<i>Alaphipotézisek igazolása</i> .....	207
7.4.2	<i>Kisegítő hipotézisek igazolása</i> .....	209
<b>8</b>	<b>FELHASZNÁLT IRODALOM.....</b>	<b>213</b>

## Az értekezés ábráinak jegyzéke

1. SZ. ÁBRA: KÖLTSÉG-HATÉKONYSÁG ÖSSZEHASONLÍTÁS GRAFIKUS FORMÁBAN .....	28
2.SZ. ÁBRA: A SVÉD CONTROLLING MODELL .....	48
3. SZ. ÁBRA: KATONAI CONTROLLING SZABÁLYOZÓ KÖR .....	58
4. SZ. ÁBRA: A VÉDELMI SZOLGÁLTATÁS FOLYAMAT-KÖLTSÉG MODELLJE .....	65
5. SZ. ÁBRA: A „FELELŐSSÉGI” SZÁMVITEL HELYE A SZÁMVITELI MÓDSZEREKEN BELÜL.....	73
6.SZ. ÁBRA: A VÉDELMI SZERVEZETEK EGYSÉGGÖLTSÉGEK SZERINTI HATÉKONYSÁGÁNAK VIZSGÁLATA ..	77
7.SZ.ÁBRA: A TÁRCA VÉDELMI TERVEZŐ RENDSZERÉNEK SZINTJEL.....	83
8.SZ.. ÁBRA: A TVTR TERVEZETT FELÉPÍTÉSE .....	86
9.SZ. ÁBRA: A TVTR KAPCSOLATI HÁLÓJA.....	96
10.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS HAGYOMÁNYOS OSZTÁLYOZÁSA.....	111
11.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS SZAKFELADATONKÉNTI OSZTÁLYOZÁSA.....	112
12.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS KOMBINÁLT „CROSS-WALKING COST” TÁBLÁJA .....	113
13.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS MULTIDIMENZIÓS (3) CSOPORTOSÍTÁSA.....	114
14.SZ. ÁBRA: A FIX KÖLTSÉG GÖRBE.....	117
15.SZ. ÁBRA: AZ EGYSÉGRE JUTÓ FIX KÖLTSÉG GÖRBE .....	117
16.SZ. ÁBRA: A REMANENS KÖLTSÉG JELLEMZŐJE.....	119
17.SZ. ÁBRA: A FEDEZETI PONT VÁLLALATI ÉS KÖLTSÉGVETÉSI ÉRTELMEZÉSE .....	122
18.SZ. ÁBRA: TIPIKUS VÁLLALATI INFORMÁCIÓRENDSZER A 80-AS ÉVEK MÁSODIK FELÉBEN.....	135
19.SZ. ÁBRA: AZ ÉLENJÁRÓ VÁLLALATOK TIPIKUS INFORMÁCIÓRENDSZER PIRAMISA A 90-ES ÉVEK MÁSODIK FELÉBEN .....	138
20.SZ. ÁBRA: A HM KGIR MŰKÖDÉSÉNEK SZINTJEL.....	151
21.SZ. ÁBRA: A HM KGIR HÁLÓZATI FELÉPÍTÉSE.....	157
22.SZ. ÁBRA: A VÁLASZOLÓK KATONAI BEOSZTÁSÁNAK MEGOSZLÁSA.....	172
23.SZ. ÁBRA: A KLASZTERANALÍZIS DENDOGRAMJA .....	179
24. SZ. ÁBRA: AZ AJÁNLOTT FŐKOMPONENSEK SZÁMÁNAK MEGHATÁROZÁSA .....	186
25. SZ. ÁBRA: AZ INTÉZMÉNYI ÉS FUNKCIONÁLIS SZAKFELADATOK KEVERÉSÉNEK MEGOSZLÁSA.....	191
26. SZ. ÁBRA: A KATONAI SZAKFELADATOK NYILVÁNTARTÁSI ORIENTÁCIÓJÁRÓL.....	192
27. SZ. ÁBRA: A KATONAI SZAKFELADATOK NYILVÁNTARTÁSI ORIENTÁCIÓJÁVAL KAPCSOLATOS VÉLEMÉNY MEGOSZLÁSA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI VEZETŐK KÖZÖTT .....	193
28. ÁBRA: A MUNKAHELYI INFORMÁCIÓK ÁRAMLÁSÁNAK MEGOSZLÁSA.....	193
29. SZ. ÁBRA: A HM KGIR ISMERETÉNEK FOKA.....	194
30. SZ. ÁBRA: A HM KGIR ALKALMAZÁSÁNAK MEGOSZLÁSA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI VEZETŐK KÖZÖTT .....	195
31. SZ. ÁBRA: A JELENLEGI BEOSZTÁSBAN ELTÖLTÖTT ÉVEK SZÁMA .....	202
32. SZ. ÁBRA: A VÁLASZADÓK MEGOSZLÁSA KATONAI BEOSZTÁS SZERINT %-BAN KIFEJEZVE .....	202
33. SZ. ÁBRA: A JELENLEGI BEOSZTÁSBAN ELTÖLTÖTT ÉVEK SZÁMA.....	203
34. SZ. ÁBRA: A GAZDASÁGI DÖNTÉSEK HATÉKONYSÁGÁNAK MEGALAPOZOTTSÁGA VEZETŐI POZÍCIÓ SZERINT .....	204
35. SZ. ÁBRA: A KATONAI CONTROLLING ALKALMAZÁSÁVAL ELÉRHETŐ ELŐNYÖK .....	206

## Az értekezés táblázatainak jegyzéke

1.SZ. TÁBLÁZAT: A VÁLASZADÓK BEOSZTÁSONKÉNTI MEGOSZLÁSA.....	171
2. SZ. TÁBLÁZAT: A VÁLASZOLÓK CONTROLLINGGAL KAPCSOLATOS TÁJÉKOZOTTSÁGÁNAK FOKA.....	172
3. TÁBLÁZAT: A CONTROLLING ISMERET FORRÁSA .....	173
4.SZ. TÁBLÁZAT: INFORMÁLTSÁG A CONTROLLING KÜLFÖLDI KATONAI ALKALMAZÁSÁRÓL .....	173
5. SZ. TÁBLÁZAT: CONTROLLING MÓDSZEREK KATONAI SZERVEZETEKRE SZERVEZETT OKTATÁS.....	174
6.SZ. TÁBLÁZAT: A CONTROLLING MÓDSZEREK ÉS TECHNIKÁK ALKALMAZÁSÁVAL MEGOLDANDÓ FELADATOK FONTOSSÁGI SORRENDJE .....	175
7.SZ. TÁBLÁZAT: AZ ELTÉRÉSNÉGYZETÖSSZEGEK ALAKULÁSA A 10 VÁLTOZÓRA SZÁMOLVA.....	176
8.SZ. TÁBLÁZAT: A VÁLTOZÓK KÖZÖTTI KORRELÁCIÓ NAGYSÁGA 10 VÁLTOZÓ ESETÉN.....	178
9.SZ. TÁBLÁZAT: A KLASZTEREK ÉRTÉKEI .....	180
10.SZ. TÁBLÁZAT: AZ EGYES KLASZTEREK KÖZÖTTI TÁVOLSÁGOK .....	180
11.SZ. TÁBLÁZAT: AZ EGYES KLASZTEREKEN BELÜLI ESETSZÁMOK .....	181
12.SZ. TÁBLÁZAT: A 10 VÁLTOZÓRA ADOTT SÚLYOK MEGOSZLÁSA.....	182
13.SZ. TÁBLÁZAT: AZ ÉRDEKLŐDŐ CSOPORTÁLLÍTÁSOKKAL VALÓ EGYETÉRTÉS MÉRTÉKE.....	182
14.SZ. TÁBLÁZAT: A CONTROLLING SZÜKSÉGESSÉGÉT BIZONYÍTÓ ÁLLÍTÁSOK FONTOSSÁGI SORRENDJE ..	183
15.SZ. TÁBLÁZAT: GYAKORISÁGI SOROK A 12 VÁLTOZÓBAN MEGFOGALMAZOTT ÁLLÍTÁSOKRA.....	184
16.SZ. TÁBLÁZAT: AZ ÁLLÍTÁSOKKAL VALÓ EGYETÉRTÉS MÉRTÉKE AZ ÉRDEKLŐDŐK CSOPORTJÁN BELÜL.....	184
17.SZ. TÁBLÁZAT: A KATONAI SZERVEZETEK KÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI MÓDSZEREINEK MEGÚJÍTÁSI IGÉNYE A FONTOSSÁGI ÉRTÉKEK ÁTLAGÁBAN .....	185
18.SZ. TÁBLÁZAT: KOMMUNALITÁS A KÖLTSÉGSZÁMÍTÁS MEGÚJÍTÁSÁNAK SZÜKSÉGESSÉGÉT IGAZOLÓ VÁLTOZÓK ALAPJÁN .....	187
19. SZ. TÁBLA: TELJES VARIANCIA MAGYARÁZAT (TOTAL VARIANCIA EXPLAINED).....	187
20. SZ. TÁBLÁZAT: A 8 VÁLTOZÓRA SZÁMÍTOTT KOMPONENS MÁTRIX .....	188
21.SZ. TÁBLÁZAT: KOMPONENS MÁTRIX A KÖLTSÉGSZÁMÍTÁS MEGÚJÍTÁSÁNAK SZÜKSÉGESSÉGÉT IGAZOLÓ VÁLTOZÓK ALAPJÁN .....	189
22. SZ. TÁBLÁZAT: KOMPONENS TRANSZFORMÁCIÓS MÁTRIX A NÉGY FŐKOMPONENSRE .....	189
23. SZ. TÁBLÁZAT: AZ ÁLTALÁNOS GAZDASÁGI INFORMÁCIÓKAT ÉRINTŐ KÉRDÉSEKRE ADOTT VÁLASZOK MEGOSZLÁSA .....	190
24. SZ. TÁBLA: A KATONAI SZAKFELADATOK NYILVÁNTARTÁSÁNAK JÖVŐBENI MÓDSZERE .....	192
25. SZ. TÁBLÁZAT: A HM KGIR ISMERET ÉS ELÉGEDETTSÉG FOKA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI VEZETŐK KÖZÖTT .....	194
26. SZ. TÁBLÁZAT: A HM KGIR ALKALMAZÁSÁNAK MEGOSZLÁSA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI KATONAI VEZETŐK KÖZÖTT .....	195
27. SZ. TÁBLÁZAT: A HM KGIR JELENE ÉS JÖVŐJE.....	196
28. SZ. TÁBLÁZAT: A HM KGIR TECHNIKAI JELLEMZŐINEK ÉS KAPCSOLATAINAK MINŐSÍTÉSE .....	197
29. SZ. TÁBLÁZAT: A HM KGIR TOVÁBBFEJLESZTÉSÉVEL KAPCSOLATOS NÉZETEK .....	197
30. SZ. TÁBLÁZAT: A VÉDELMI TERVEZÉS JELENLEGI RENDSZERÉNEK ÉRTÉKELÉSE .....	199
31. SZ. TÁBLÁZAT: A MAGYAR HONVÉDSÉGNÉL TAPASZTALHATÓ TERVEZÉSI GYAKORLAT .....	199
32. SZ. TÁBLÁZAT: AZ EGYES TERVEZÉSI MÓDSZEREK FONTOSSÁGA .....	200
33. SZ. TÁBLÁZAT: CONTROLLING MÓDSZEREK HASZNÁLATA A KATONAI SZERVEZETEK BESZÁMOLÓIBAN .....	201
34. SZ. TÁBLA: A KATONAI EGYSÉGEK ÁLTAL ALKALMAZOTT ELEMZÉSI TÍPUSOK.....	201
35. SZ. TÁBLA: A GAZDASÁGI DÖNTÉSEK HATÉKONYSÁGÁNAK MEGALAPOZOTTSÁGA VEZETŐI POZÍCIÓ SZERINT .....	204



*"Azt mondják, ha mindent tudsz a másiktól és ismered önmagad, nem fogsz veszíteni csaták százaiban; de ha nem ismered a másikat, de igyekszel megismerni önmagad, akkor egyik csatát megnyered, másikat elveszted; de ha nem ismersz másokat, és nem ismered önmagad, akkor el fogsz veszíteni minden ütközetet."*

(Sun Tsu: A háborúk művészete)

# 1 Bevezetés

A címben megfogalmazott témát és a Sun Tsu idézetet a Magyar Honvédség működésének minden területére kiterjedő és napjainkban végrehajtásra kerülő haderőreformja teszi időszerűvé. A haderőreform szükségességét viszont a II. világháborút követő globális, bipoláris biztonsági architektúra megszűnése óta Európában megjelenő új típusú védelmi programok megjelenése és térhódítása indokolja. Napjainkban a fejlett európai országok védelmi programjaik alkotása során fokozott figyelmet fordítanak a haderők rugalmas alkalmazhatóságára és harci képességeik programozhatóságára. A védelmi programok és azok alkotó elemei a felgyorsult környezeti hatásoknak megfelelően folyamatos változásoknak vannak kitéve néha egészen rövid idő alatt. A védelmi program egy-egy elemének a kiigazítása, a turbulensen változó biztonságpolitikai kihívásoknak megfelelően, maga után vonhatja a program többi elemének integráns változtatását. Tehát a védelmi programalkotásban többszörösen is igaz, hogy "minden összefügg mindennel".

A gyorsan változó környezethez való folyamatos alkalmazkodás kényszere miatt célszerűnek látszik a védelmi feladatokat újszerűen, folyamat és programorientált módon megtervezni. A védelem alapfeladatainak megfelelő tervezési és költségvetési folyamatoknak képeseknek kell lenniük arra, hogy elviseljék ezeket a dinamizmusokat. A tervezési program részeként a felelős katonai vezetőknek és a menedzsereknek ma már minden szinten a "mi van akkor, ha (*what-if*)" típusú kérdésekkel kell vizsgálniuk és elemezniük stratégiai terveiket és gazdálkodási folyamataikat.

A katonai vezetőknek fel kell készülniük, hogy releváns választ tudjanak adni ezekre az új típusú kérdésekre. A védelmi programok rugalmassága mellett egy másik kulcskérdés az erőforrás hatékony felhasználásának a biztosítása. *"Nem csak arról van szó, hogy többet kell költeni a védelemre, hanem arról is, hogy bölcsebben kell költeni"* – mondta Lord Robertson NATO főtitkár székfoglaló beszédében. Az óvatos és hatékony gazdálkodáson túlmenően ez jobb együttműködést, racionalizációt és konvergenciát követel meg a tagországoiktól, védelmi képességeik kialakításakor. A konvergencia NATO-n belüli értelmezése, a katonai szövetség kollektív és hatékony

outputjának, védelmi képességek szerinti maximalizálását is jelenti egyben. *A védelmi értékek előállítása mellett folyamatosan jelen van a költségek mérésének jelentősége és szükségyszerűsége.* Pontos és hiteles költségek nélkül a védelmi programokat, mint finanszírozható opciókat nem lehet teljes mértékben megvizsgálni. A védelmi feladatokra lebontott költségek kimutatása, mint a katonai tervezési és költségvetési mechanizmus egyik alapvető része sajnos még hiányzik a hazai védelmi tervezési és programozási gyakorlatból. Az ország védelemének a szűk pénzügyi korlátok adta lehetőségek mellett is erősnek és rugalmasnak kell lennie. Ezért a hazai haderőreformnak fő célja a hadsereg működőképességének széles körben történő újragondolása. Alapvető cél: egy a XXI. század haderőszervezési és a NATO tagságból eredő követelményeknek még inkább megfelelő, ütőképesebb, a katonai képességek kialakítása és létrehozása tekintetében élenjáró, merőben új, "képességalapú" haderő létrehozása. Ezen fejlesztés keretében kell végrehajtani mindazokat a szervezeti, vezetési és működési átalakításokat, amelyek biztosítják az erők és eszközök leghatékonyabb vezetését és alkalmazását. Az átalakítás első üteme azonban nem a haditechnikai eszközök és fegyverrendszerek cseréjét jelenti elsősorban, hanem az alkalmazott vezetési – szervezési és gazdálkodási eljárások újragondolását. A fenti eljárások hatékonyságának javítása szervesen illeszkedik a kormányának azon kötelezettségéhez, melyet a közigazgatás modernizációja területén vállalt az Európai Unió integrációval kapcsolatban, s ez érinti az államigazgatás egészének megújulását is.

A NATO, illetve az Európai Unió országaiban, napjainkban kinyilvánított és gyakorlati alkalmazásban is megjelenő új közigazgatási gondolkodás és új közzolgálati filozófia (*New Public Management*) megköveteli a magas színvonalú és hatékony közigazgatást a tagjelölt országoktól is, mint az uniós elvárásoknak történő megfelelést. Az olyan fogalmak, mint hatékonyság (*effectiveness*), eredményesség (*efficiency*), takarékoság (*economy*), áramvonalasság (*streamline*) és képzettség (*education*), ma már mind felvételi követelményként jelennek meg a tagjelölt országokkal szemben, amelyeket a közzolgálat (*public service/public sector*) területén is teljesíteni kell (*Burgio G., 2000*).

Ezért a közszolgálat újszerű megközelítése hazánkban is alapvető követelményként jelentkezik. A demokratikus választások jelentőségét szem előtt tartó államigazgatási szerveknek mindinkább el kell fogadniuk az adófizető állampolgár „őfőméltóságának” azon választói követelését, hogy a közszolgálati és állami feladatok – beleértve a védelmet is – végrehajtásukat tekintve költség-hatékonyak legyenek. Más szóval, érvék meg az előállításukkal kapcsolatban felmerült ráfordításokat, és váljanak költség arányosan megfinanszírozhatókká.

A védelemgazdasággal foglalkozó szakemberek körében egyöntetűnek mondható az a vélemény, hogy még nagyon az elején járunk mindezen feltételek teljesítésének. Hanem a kutatóknak, a stratégia alkotás műhelyeiben dolgozóknak előrébb kell tartaniuk a napi valóságnál. Ezért a közigazgatás várható átalakításának és modernizációjának keretében a HM stratégiai felülvizsgálatának eredményeként a hadsereg területén is további lépéseket kell tenni, a Honvédelmi törvényben megfogalmazást nyert elvek alapján az ésszerűsítés és a működés hatékonyabbá tétele irányába. E tevékenység keretében kiemelt figyelmet kell fordítani a védelmi ágazati kibocsátások (*output*) objektív mérésére, s vele párhuzamosan a védelemre biztosított pénzforrások (*input*) hatékony felhasználásának vezetői ellenőrzésére (*management control/controlling*). Az új közigazgatási elveknek nem lehet többé megfelelni a hagyományos, a teljesítményeket figyelmen kívül hagyó, pusztán fiskális ellenőrzési gyakorlattal. Ma már ennél több kell a költségvetési szervek és ezen belül a védelmi-katonai szervezetek vonatkozásában is. Nevezetesen érvényesíteni kell az eredményességi ellenőrzésnek az üzleti élet területén már bevált és meghonosodott módszereit, más néven a controllingot.

A védelmi feladatok gerincét alkotó csapatok haditechnikai eszközökkel, készletekkel és objektumokkal történő felszerelése a hadsereg ellátási és kiszolgálási rendszerének teljes megújulását követeli meg a hatékonyság és a gazdaságosság irányába. A védelemgazdasági tevékenység modernizációja és újraszervezése folyamán biztosítani kell a hatékony működés megvalósításához szükséges belső tisztánlátást, valamint a politikai vezetés és a parlamenti döntéshozók jobb rálátását a honvédelem ügyére. Meg kell valósítani a hatékony civil kontrollt a honvédség irányításának területén. Tehát a jövőben átláthatóvá kell tenni a Honvédelmi Minisztérium

költségvetését, ki kell terjeszteni a programköltségvetést, mint általános tervezési gyakorlatot. A hadsereggel kapcsolatos politikai és stratégiai célok tisztázása és megfogalmazása után elérkezett az idő azok megvalósítására és a gyakorlat módszertani elveinek kidolgozására majd folyamatos bevezetésére a HM tárca költségvetési forrásainak tervezése, hatékony felhasználása és eredményességi ellenőrzése terén.

A controlling, mint vezetési és gazdálkodási filozófia a működési hatékonyság biztosításának alapvető módszere és eszköze. Nevéből és funkciójából eredően a szervezetek vezetéséhez szorosan kapcsolódó fogalom. Ezért a controllingnak, mint a vezetés egyik alrendszerének, a haderőfejlesztés feladatai között is kiemelt szerepet kell játszania a jövőben. A controlling alkalmazásának ötlete a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodásának területén egyébként nem újszerű, s ez a módszer kialakulásának történeti múltjából és háttéréből fakad. A védelmi alkalmazást tekintve az első controlling módszerek az Egyesült Államok hadseregében a haderő szervezési és működési kereteinek az ésszerűsítését szolgáló, hatékonyságjavító projekteken gyökereztek. Ott kezdték el először alkalmazni a controllingot a katonai vezetésben a költségvetési tervezés, gazdálkodás és beszámolás PPBS (*Planning, Programming, Budgeting System*) módszeren alapuló technikájának kidolgozásával, hogy a hadsereg és vele együtt az állami adminisztráció pénzügyeinek viteléhez minél kedvezőbb és takarékosabb megoldásokat találjanak. Ez a módszer és gondolkodás az üzleti élet, a vállalkozói szektor területén elsősorban a termelési és igazgatási költségek csökkentését szolgálva terjedt el. Ma már nem létezik egyetlen piacvezető nagyvállalat sem önálló controlling rendszer nélkül, a vállalatok tudatosan alkalmazzák a controllingot, mint újszerű gondolkodást és módszertant piaci pozíciójuk és versenyképességük megőrzése érdekében.

Napjainkban az államháztartásban és ezen belül a hadseregben, a védelmi költségvetés területén is egyre nagyobb feszültség jelentkezik a szükségletek és a lehetőségek minősége és mennyisége között hazánkban. A szűkös erőforrásokkal és a gyorsan változó külső és belső körülményekkel nap mint nap szembe kell nézniük a hadsereg működtetéséért felelős katonai felsővezetőknek és politikai döntéshozóknak egyaránt. Ezért a szakembereknek együtt kell keresniük mindazokat a módszereket és lehetőségeket, amelyek az erőforrások kínálata és kereslete közötti egyensúly

megközelítését, a közel optimális allokációt elősegíthetik. Ezért fordult a figyelem a controlling felé az államháztartás költségvetési gazdálkodása, ezzel együtt a fegyveres erők katonai költségvetési gazdálkodásának területén is. A controllingot jellemző gondolkodás, magatartás az a plusz (*szinergia*), amely lehetővé teszi a szervezeten belüli döntések meghozatala és a döntés-előkészítő munkában a költséghatékonyság (*többet kevesebért – more for less*) érvényesülését, a költségvetési gazdálkodást elemző és értékelő számítások összekapcsolását a katonai szervezetek működőképességének javítása, a hatékony védelmi képességek biztosítása érdekében.

Ennek megfelelően, többszörösen is igaz a hadseregre Buckminster Fuller alapelve, mely szerint "*a haladás nem más, mint több elvégzése kevesebbel*".

\*       \*       \*

A doktori értekezésem négy tudományterületet köt össze: a vezetéstudományt, a számvitelt, az informatikát és a hadtudományt. A fenti tudományterületeket a kutatás központi helyén található controlling, mint a kutatás alapvető kérdése fogja össze. A kutatás során igyekszem igazolni a katonai controlling kidolgozásának és alkalmazásának fontosságát. Nevezetesen, hogy a katonai vezetésnek is szüksége van a védelmi feladatok hatékony és eredményes irányításához a controlling módszerek és technikák katonai adaptálására. Ebből következően áll a vizsgálataim középpontjában a katonai gazdálkodást a védelmi feladatokkal összekapcsoló modern védelmi tervezési folyamatok, élenjáró információrendszerekkel támogatott nyilvántartási és beszámolási rendszerek megújítását szolgáló controlling módszerek védelmi célú alkalmazása. A kutatás ideje alatt a Bevezetésben megfogalmazott célkitűzés megvalósításakor a modern (más néven normál) tudomány módszertanára támaszkodtam. A normál tudomány a világot objektív módon létezőnek és megismerhetőnek, önmagát pedig érték-semlegesnek tekinti. Leírásában alapvetően pozitivista módszertan szabályai szerint jár el. Kutatási kérdéseim megválaszolásánál és igazolásánál e pozitivista módszertan szabályait követtem.

Részleteiben:

- a hipotézisek alkotása, általánosítható ok-okozati kapcsolatainak feltételezéséből indultam ki;
- a hipotézisek empirikus vizsgálatokon keresztül történő megerősítését vagy elvetését alkalmaztam;
- a hipotézisek verifikálásakor döntően kérdőíves felmérésre támaszkodtam.

A kutatás végrehajtásakor előbb a szakirodalom feltérképezését hajtottam végre. Azt kerestem, hogy az elmélet hogyan közelíti meg a kutatás tárgyát, illetve megelőző kutatások folytak-e a témában, s ha igen, akkor azok milyen eredményre vezettek. A szakirodalmi feltáró munkát a hipotézisek megfogalmazása zárja. Ezt követően egy empirikus és adatfelvételi szakasz következik. A kérdőíves vizsgálattal begyűjtött adatokat egy és többváltozós matematikai statisztikai eljárásokkal elemeztem, és azok eredményei alapján jutottam el a hipotéziseim igazolásához.

A disszertáció írásakor számtalan személyes megbeszélést és konzultációt folytattam, esetenként vitát is kiprovokáltam a katonai gazdálkodás felső, közép és végrehajtó szintjein dolgozó katonai vezetőkkel és beosztott munkatársakkal egyaránt. Az évek folyamán, mint a gazdálkodási kar védelemgazdasági tanszékének tudományos munkatársa sok időt töltöttem együtt a közgazdasági egyetem részüidős egyetemi képzésén (REK) résztvevő, a Magyar Honvédség irányításának stratégiai és operatív területein különböző gazdasági beosztásokban, felső és közép szinten dolgozó esti tagozatos hallgatóimmal. Velük a témában az előadások alatt és után szintén élénk, érzelmektől sem mentes vitát és véleménycserét folytathattam. Számba venni és felsorolni szinte nem is lehet mindenkit, akitől tanácsot és segítséget kaptam.

E helyen szeretnék mégis köszönetet mondani elsősorban témavezetőmnek, Dr. Dobák Miklós egyetemi tanárnak az éveken átívelő kutatás folyamatában biztosított rendszeres és tanulságos konzultációkért, a széleskörű szakmai támogatásért, ösztönzésért, bátorításért és nem utolsósorban lelkesítemért.

Köszönet Dr. Turák Jánosnak korábbi védelemgazdasági tanszékvezetőmnek a katonai controlling téma iránti érdeklődésem felkeltéséért, valamint Dr. Csontos András mérnök ezredesnek, a HM Tárca Védelmi Tervezési Rendszerét Koordináló Iroda vezetőjének a védelmi tervezés megújult módszertanának tanulmányozásakor nyújtott segítségéért.

Köszönettel tartozom az egyetem vezetési és szervezési tanszékének kollégái közül a tézisek kialakításával kapcsolatos műhelyviták, majd az értekezés tartalmi szempontok szerinti kritikai észrevételeiért és személyes tanácsaiért Dr. Bodnár Viktóriának, Dr. Drótos Györgynek, Dr. Lázár Lászlónak, Tirnitz Tamásnak, Tóth Krisztinának, Révész Évának, Lazányi Kornéliának, Hortoványi Lillának valamint az értekezés formai kellékeinek kialakításában nyújtott segítségéért Mundi Ramonának.

Külön köszönet az USA Navy Postgraduate School Defense Resource Management Institute és a Svéd Defence College tanárainak, hogy a külföldi tanulmányút és konferencia lehetőségén túl, értékes tanácsaikkal is segítettek és támogatták kutatásomat a katonai controlling elméleti kereteinek kidolgozása során.

E helyen köszönöm meg a védelemgazdasági tanszéken dolgozó kollégáimnak is azt a nagyfokú szakmai támogatást és útmutatást, amellyel lehetővé tették számomra a katonai controlling elméletének kialakítását és tanszéken történő oktatását. Végezetül még szeretném megköszönni Dr. Király Lászlónak a Magyar Hadtudományi Társaság Védelemgazdasági Szakosztály elnökének az OTKA által finanszírozott kutatásban való részvételem lehetőségét, amely nagyon fontos volt a katonai controlling elméleti megközelítéseinek publikálása és széleskörű népszerűsítése területén.



## 2 Hatékonyság, költségvetési gazdálkodás, hadsereg

Az amerikai F. W. Taylor<sup>1</sup> menedzsmenttel kapcsolatos kezdeti tudományos megállapításai óta ez a munkaterület, mint a gazdasági tevékenység egyik speciális munkaterülete, a gazdálkodási tevékenységek nagyságának és sokféleségének permanens bővülésével napjainkra jelentősen felértékelődött. Fontossá és nélkülözhetetlenné vált a kisvállalkozásoktól a multinacionális nagyvállalatokig, a kisebb méretű nonprofit szervezetek önálló gazdálkodásától az önálló költségvetési fejezetekig bezárólag. A "menedzsment" kifejezés az egyik értelmezés szerint üzletszerű vezetést jelent, ezért a költségvetési szektorban még húsz évvel ezelőtt is idegen kifejezésnek (*piszkos szó – dirty word*) számított (*Drucker, 1973*). Ma már azonban minden gazdálkodó szervezetnek el kell sajátítania, és alkalmaznia kell a vezetési módszertanok legfrissebb eredményeit a hatékonyabb munkavégzéshez illetve az eredményesebb gazdálkodás folytatásának reményében (*Massie, 1987*). Nincs s nem is lehet másként ez az önálló profítcélok nélkül gazdálkodó védelmi ágazat védelmi értékteremtő tevékenysége esetében sem (*Fisher G. H, 1975*).

### 2.1 Funkcionalitás és programok

Napjainkban a költségvetési gazdálkodás terén a hatékonyság keresésének és növelésének a kulcsa szintén a menedzsmentben rejlik. A korszerű módszerek alkalmazása a vállalkozásokhoz hasonlóan elkerülhetetlen, és ugyanolyan fontos a katonai szervezetek, intézmények és csapatok hatékony vezetése és irányítása szempontjából. Korábban úgy vélték, hogy a közszolgálati szervezetek elsődleges célja a társadalom szolgálata, és tevékenységük folyamán a gazdálkodási hatékonyságot csak másodlagos célként jelölték meg. Ennek megfelelően a korai menedzsment iskolák tanai, nevezetesen *Taylor*nak a funkcionalitáson alapuló szervezési módszerei, már az 1910-es évek táján megjelentek, és kerültek később adaptálásra a közszolgálati gazdálkodás területén is.

---

<sup>1</sup> Taylor, Frederick Winslow (1983): Üzemvezetés (Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó – Budapest, Jegyz. és előszó Marosi Miklós)

Henri Fayol vezetélméleti tanaira támaszkodva, azokat továbbfejlesztve Gulick és Urwick<sup>2</sup> pedig még új kifejezést is alkotott a fayoli vezetési funkcióknak az újrafogalmazásával. Nevezettek a vezetők alapvető feladatköreinek meghatározásával az úgynevezett POSDCORB-modellt alakították ki (*Planning: tervezés, Organizing: szervezés, Staffing: személyzeti munka, Directing: közvetlen irányítás, parancsok, utasítások kiadása, Coordinating: koordinálás, Reporting: tájékozódás, tájékoztatás és beszámolás, and Budgeting: kerettervezés és pénzügyi intézkedések*)<sup>1</sup>, amelyet később a közigazgatásban, a közszolgálatoknál is alkalmazásra került.

Itt kell megemlíteni Max Webernek<sup>3</sup> a XIX. És XX. század egyik nagy német gondolkodójának nevét is, aki a vezetési és szervezési szakirodalomban a „klasszikus iskola” képviselőjeként vált ismerté. A weberi szervezettelátkozás az irányítás (igazgatás) bürokratikus nézeteivel foglalkozik elsősorban. Vizsgálódásai elsősorban a centralizált porosz államhatalom közigazgatási viszonyaira irányultak. A bürokratikus szervezetet, mint a szervezeti ágazatok felett álló modern szervezeti formát szervezőerőként idealizálta és fogta fel. Weber ismerte fel először, hogy a közigazgatás, közszolgálat területén tapasztalható „hivatali” struktúrák jegyei között vannak mindenhol előforduló és hasznosítható ismérvek a funkciók szakosításán, a hierarchián és a karrieren keresztül.

A korai magyar szakirodalmat tanulmányozva elsősorban Magyary Zoltán<sup>4</sup> közigazgatás racionalizálására és reformjára irányuló törekvéseit lehet kiemelni. Magyary szerint az önkormányzat (autonómia) szó szerint ellentétét jelenti annak, hogy valakit más kormányoz. Tehát, ha egy szervről azt állítjuk, hogy önkormányzati joga van, akkor feltételezzük, hogy ez másként is lehetne, mert van fölötte egy erősebb hatalom, amely kormányozhatná. Ennek megfelelően az önkormányzat fogalma nem alkalmazható a legmagasabb szuverén hatalomra, tehát az államra, amelynél más által való kormányzásról nem lehet szó. A központi kormányzat az általa szükségesnek tartott, de az önkormányzat által végezni nem kívánt feladatok ellátását úgy biztosítja, hogy testületek nélküli, kizárólag az államnak alárendelt szervezeteket hoz létre. Ez a

---

<sup>2</sup> Gulick, L. and Urwick, L. (1937): *Papers on the Science of Administration* 30-31.p. (New York)

<sup>3</sup> Horváth Imre (1999): *Közigazgatási szervezés- és vezetéstan* (Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs)

<sup>4</sup> Magyary Zoltán(1942): *Magyar közigazgatás* (Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest);

szervezési mód a dekoncentráció, amely abban különbözik a decentralizációtól, hogy nem hatáskört és feladatokat ad át, hanem a feladatok végrehajtására létrehozza saját területileg elkülönült szervezetét. A dekoncentrációval létrehozott közigazgatási szervezeteknél nincsen testületi szerv, helyette hivatali vezető van, akit felettese nevez ki és attól is függ. Itt a döntés nem tanácskozás és szavazás útján történik, mint az önkormányzatoknál, hanem egyedül a vezető elhatározásával. Ebben a viszonyban tehát a hierarchia a meghatározó. Sajnos Magyar Zoltánnak, a közigazgatásról alkotott elképzelései a fennálló konzervatív társadalmi-politikai viszonyok miatt nem vezethettek eredményre, majd a II. világháborúval jó ideig elhaltak.

Ma már nem csak a polémia, hanem a probléma megoldása is elkerülhetetlen, a kívánt és szükséges változtatások megkezdése kérdésében a költségvetési gazdálkodást folytató nem profitorientált szervezetek vezetési és irányítási tevékenységének megújítása területén. A kormányzat újrafeltalálása – *Reinventing Government* (REGO) – új kormányzati modell – *New Steering Model* (NSM) – Országos Teljesítményvizsgálat – *National Performance Review* (NPR) – olvashatjuk napjainkban a közszolgálati szektor gazdálkodásával foglalkozó nyugat-európai és észak-amerikai szakirodalmakban és folyóiratokban (*Osborne/Gaebler, 1994; Hammer/Champy, 1996*). Mindezeket látva joggal mondható, hogy államháztartási rendszerünk 1997-ben megrekedt reformjának felélesztése, továbbvitele és befejezése tovább már nem halogatható. S egyre gyakrabban hallhatjuk ezt a nézetet a magyar költségvetési gazdálkodás irányításában és végrehajtásában dolgozó szakemberek körében (*Csillag, 2001*).

Hasonló a helyzetet találunk hazánkban a védelmi szektor területén is. Az újszerűen megfogalmazott védelemmel kapcsolatos kérdésekre illik újszerűen válaszolni. Mi minősül elégséges védelemnek? Ehhez milyen nagyságú védelmi költségvetés párosuljon? Mekkora a védelmi kapacitása egy katonai egységnek, és az ország védelme szempontjából mekkora védelmi értéket képvisel? Hatékonyan teljesítette-e feladatát a rendelkezésre álló erőforrások függvényében? Ennek megfelelően Magyarországon is meg kell teremteni az alapját egy újszerűen működő és gazdálkodó védelmi menedzsment rendszer kialakításának, ahol a funkcionalitás, a programok-tevékenységek szerinti tervezés, elszámolás és beszámolás kulcsfontosságú

része a védelmi tervezésnek, költségvetésnek és katonai gazdálkodásnak. Tehát védelmi rendszerünk reformja, a NATO részére adott hozzájárulások felülvizsgálata, a nagyobb hatékonyság és megtakarítások képződése iránti igény, mind a kifinomult védelmi tervezési rendszerek létrehozása és a tervezés során alkalmazható programozási technikák iránti követelmények kidolgozása irányába mutatnak.

A gazdasági menedzsment területén kezdetben éppen a haderőszervezés vezetési elveinek és tapasztalatainak átültetésére (adaptálására) került sor, a gazdálkodó szervezetek működésének hatékonyabbá tétele érdekében. Például 1815-től az USA egyik fegyvergyártással foglalkozó hadiipari üzemében a hadsereghez tartozott tisztek látták el a gyár vezetését. Ennek megfelelően számos katonai elvet honosítottak meg a gyártásban. Erős formalizáltság, ellenőrzés és teljesítménybérezés mellett a termelési eredményekben is érdekelt önálló elszámolási egységek kialakításával, a divizionális szervezeti forma előfutáraként (*Roswell Lee ezredes, US Army's Armory at Springfield – Chandler, 1977*)<sup>5</sup>. A történelem folyamán a szervezettség és a módszertan importjának alapjául szolgáló hadseregeket rendszerint magas fokú vezetési és szervezési tevékenység és hasonló színvonalú vezetési tapasztalat jellemezte. Ezekből a tapasztalatokból okulva gondoskodtak a nagyvállalatok vezetői a stratégiai szemlélet érvényesítéséről a tervezésben, a végrehajtásban, a hosszú távú gazdálkodási stratégiák kialakítása és konkrét megvalósításakor. Mindezek ellenére tény, hogy még ma is hiányzik a modern stratégiai gondolkodás és látásmód napjaink védelmi szervezeteiből, a védelmi feladatokat ellátók alaptevékenységét kiszolgáló szervezetek gazdálkodást irányító és szervező tevékenységéből. A közszolgálat területén, köztük a védelemgazdaságban is működő gazdasági szakérők és elemzők ma már egyre határozottabban fogalmazzák meg az alkalmazandó stratégiák hiátusát illetve azok kialakításának szükségességét.

A cél a stratégiai irányultság és a fogyasztó-központúság (a védelmi szektor szolgáltatási tevékenységének minősége az állampolgári elégedettség egyidejű jelenléte mellett) szemléletének érvényesítése a közszolgálat, nevezetesen a védelem területén megvalósuló költségvetési gazdálkodás színterén is. Célszerűnek látszik ezt az elvet

---

<sup>5</sup> Dobák Miklós: Szervezeti formák és vezetés KJK-KERSZÖV 2001 (11. old.)

követni a hadseregnél, mint az egyik legrégebb, klasszikus közszolgáltató és költségvetési szervnél a belső gazdálkodási folyamatok irányításában és újrászervezésében.

Csak ezáltal biztosítható, hogy növekedjék a hadsereg irányításáért felelős döntéshozók, valamint a hadseregben dolgozók elkötelezettsége és felelősségérzete a védelmi tevékenységnek szolgáltatásként történő felfogása terén. Az új szemléletű védelmi stratégiák kidolgozásakor törekedni kell az alaptevékenységet és az azt kiszolgáló gazdasági szabályzó- és intézményrendszer integrált alkalmazására. Így a hadsereg által szolgáltatott védelmi tevékenységen belül megvalósulhat egy, mai szemmel még elképzelhetetlennek látszó, de a hadsereg „good-will”-jét nagymértékben emelő, fogyasztó-centrikus kultúrán nyugvó közszolgálati elkötelezettség, a hadsereg újszerű vezetési elveinek és megújuló küldetésének kialakítása révén.

A cél a hadsereg stratégiai irányultságának leginkább megfelelő tiszta és áttekinthető belső működési mód és gazdálkodási rendszer kialakítása a logisztikai biztosítástól a humán erőforrás gazdálkodáson keresztül a pénzügyi-költségvetési folyamatokon át a beszámolási kötelezettségig. További cél a védelmi tevékenység hatékony megvalósításának értékelése, eredményességi szempontok szerinti elemzése. A védelmi szervezetek gazdasági vezetőinek (a Honvédelmi Minisztérium és háttérintézményei, a Központi Pénzügyi és Számviteli Hivatal – HM KPSZH –, a Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságok – HM TPSZI – igazgatói és a csapatokhoz delegált pénzügyi referensek) egy személyben kell megfelelniük a kezdeményező és stratégiaileg gondolkodó menedzsernek, valamint a napi részletekkel is foglalkozni tudó adminisztrátornak. Természetesen mint minden nagy horderejű változtatáshoz, ehhez a hadseregen belül is egy olyan lökés kell, amelyhez csak egy jól megválasztott és megvalósítható program (az államháztartási reform sodrában végrehajtásra kerülő HM stratégiai felülvizsgálat) segíthet hozzá. A szemléletváltáshoz meg kell nyerni a forrásokkal rendelkező vezető-irányító szerveket és a középvezetőket egyaránt (*Cohen, W. 1997*).

Kik azok a személyek, akik felelősek és érdekeltek a közszolgálati és nonprofit szervek hatékony működéséért? A polgármesteri hivatalok vezető tisztségviselői,

választott önkormányzati képviselők, közszolgálati vezetők, minisztériumok és háttérintézmények menedzserei, adminisztrátorai és tervezői, rendőrség, hadsereg, tűzoltóság és állományuk, oktatási szervezetek vezetői, kormányzati tisztviselők, pénzügyi vezetők, adófizető állampolgárok, s adófizető vállalkozások, mint a közigazgatás és közszolgálat szolgáltatásait igénybevevő ügyfelek. Egyszóval az érintettek, szakirodalmi összefoglaló elnevezéssel szólva a *stakeholderek* azok, akiknek felelősségi körébe tartozik a közszolgálati és nonprofit szervek erőforrással történő ellátása, valamint outputjainak meghatározása és minősítése egyaránt. Napjainkban a kormányzati szervek, közhivatalok, klasszikus közszolgálati és egyéb nonprofit szervezetek vezetői nehéz helyzetekkel és felelősségteljes kihívásokkal néznek szembe. Mind a belső, mind a és külső környezetüket vizsgálva felfordulás, erős turbulencia és folyamatos változás veszi őket körül. Még a költségvetés alapján gazdálkodó közszolgálati és nonprofit szervezetek is szeretnék túlélni ezeket a nehéz helyzeteket és klímaváltozásokat, s ezért cserébe készek minőségibb munkát végezni, s prosperálni a folyamatos jobbítás szándékával. Nincs ez másként a HM fejezet önálló és részben önálló költségvetési gazdálkodást folytató csapatainál és intézményeinél sem. A rendszerváltozást követően végrehajtásra került a védelmi tevékenység új szempontok szerinti átalakítása: a tömeghadseregi haderőszervezés minőségi alapon szerveződő, vegyes állományú (önkéntes és sorozott állomány együtt) új típusú haderő kialakítása.

## 2.2 Stratégia és controlling

A „stratégia” szó eredetileg a hadsereg háborúra történő felkészülésével, háborús alkalmazásával kapcsolatban vált szakterminológiává elsősorban a hadművészet, a hadtudomány területén. A 60-as évektől kezdődően azonban egyre gyakrabban lehetett találkozni a stratégia szóval, mint szakkifejezéssel a különböző menedzsment témájú publikációkban. A stratégia szó az üzleti élet területén először a hosszú távú tervezés vállalati gyakorlatát érintő kérdésekben, az üzleti vállalkozások stratégiai céljaként került megfogalmazásra. Bármilyen meglepőnek és paradoxnak tűnik, hogy SunTsu Hadművészet című könyvétől Alfréd Sloan (General Motors elnöke) által az üzleti vállalkozások stratégiai céljaként megfogalmazott, – „a befektetett tőke megtérülésének biztosítása a menedzsment hosszú távú célja” – tudományos megfogalmazásig milyen hosszú utat tett meg a stratégia kifejezés napjainkig. A Sloan, Chandler, Ansoff és a

Harvard-iskola követőin keresztül<sup>6</sup> a stratégiai gondolkodás egyre nélkülözhetetlenebb és megkerülhetetlen módszerré nőtte ki magát az üzleti vállalkozások területén. A stratégiai menedzsment kérdése a vállalkozási szektor után, visszatérve keletkezésének forrásához ismét felbukkan a közszolgálati gazdálkodók körében, közelebbről a védelmi szervezetek gazdálkodásának irányítása területén. A védelemgazdasági stratégia kialakításának szükségességét igazolja az a tény, hogy mai kor hadseregének a védelmi stratégiát kiszolgálni képes gazdálkodási stratégiával is rendelkeznie kell.

Ezért a védelmi szervezetek gazdálkodási stratégiáiban is kifejezést kell, hogy nyerjen a *védelmi szervezetek jövőképe, küldetése* a rendelkezésre álló költségvetési források összhangjának egyidejű szem előtt tartásának követelményével. A védelemgazdasági stratégia kialakítása során a racionális döntéshozatal szabályainak érvényesülését minden esetben biztosítani kell. A külső *biztonságpolitikai környezet elemzése* határozza meg a mindenkor érvényes katonai doktrínákat. Az így kialakított katonai doktrínák az alapjai a védelmi képességek feladat és erőforrás oldalról történő tervezésének, valamint megvalósításának. A védelmi képességek előállításának folyamata megköveteli a védelmi doktrínáknak a rendelkezésre álló nemzetgazdasági erőforrásokkal történő folyamatos egyeztetését, konzisztenciájának kialakítását a megfinanszírozható haderő felépítése és működtetése céljából. Az üzleti szervezetekhez hasonlóan a hadseregben is a munkaerőpiaci elemzések azok, amelyek külső tényezőként befolyásolják a védelmi szervezetek humán erőforrás gazdálkodásának alapvető kérdéseit. Az alkalmazható fegyverzetek területén a haditechnikai fejlődés, az ország hadiipari potenciáljának nagysága, a haditechnikai import lehetősége, a katonai szövetség által meghatározott interoperabilitás állít stratégiai fontosságú kérdéseket a hadsereg békegazdasági stratégiájának kialakításáért felelős vezetők számára.

A védelemgazdasági feladatokért felelős vezetőknek a stratégia alkotás folyamatában az üzleti szektorhoz hasonlóan számtalan kérdésre kell tudni választ adniuk.

---

<sup>6</sup> Antal-Mokos, Z./Balaton, K./Drótos, Gy./Tari, E. (1997): Stratégia és szervezet KJK, Budapest)

Miként képesek a védelmi szervezetek vezetői megbirkózni mindazokkal a kihívásokkal és kérdésekkel, amelyekkel nap, mint nap szembetalálják magukat? Hol vannak és melyek az ország védelmének erős és gyenge pontjai? Milyen lehetőségekkel és veszélyekkel kell számolni a védelmi szolgáltatás (a hon védelme) biztosítása közben? Mennyire képesek megfelelni az elvárásoknak? Hogyan tudnak reagálni, hatással lenni a csökkenő és előre pontosan nem meghatározható erőforrásokra; az új közszolgálati vagy a változó jogszabályi rendelkezésekre; demográfiai változásokra; deregulációs és újraszabályozási hatásokra; a nemzetközi, nemzeti, és helyi gazdasági szervezetek vonatkozásában előforduló krízis helyzetekre, a közszolgálati, nonprofit és üzleti szervezetek újszerű szerepvállalására?

Ennek keretében meg kell határozniuk küldetésüket, szervezeti erősségüket, az adottságaikban rejlő előnyök kiaknázásának lehetőségeit, miközben minimalizálniuk kell a szervezeti gyengeségeikből várható veszélyek kockázatait az előre nem látható fenyegetettségek függvényében. Mindezeket a jövőre vetítve, a védelmi szervezetek katonai és gazdasági vezetői a szervezetük küldetésének hatékony teljesítésekor igyekezzenek tudásukhoz mérten, a lehető legjobban megfelelni a stratégiai menedzsment által megfogalmazott alapvető tételeknek, a nemzetgazdaság adta lehetőségek függvényében a társadalom legnagyobb megelégedésére.

Amennyiben ezeket az alapelveket meg akarják valósítani:

- akkor képessé kell válniuk, hogy a lehetőségekhez mérten megfontoltan, a legnagyobb körültekintéssel vezessék az ellenőrzésük alá tartozó területeket;
- meg kell tanulniuk a gazdálkodási folyamataik megtervezése és megvalósítása közben stratégiai léptékkel gondolkodni és cselekedni, mint ahogy előtte addig nem;
- stratégiákat kell alkotniuk az őket körülvevő megváltozott vagy változó környezet figyelembevételével;
- ki kell fejleszteniük egy következetes és tartható bázisát döntéseiknek.



Összességében alkalmazniuk kell a stratégiai menedzsment és tervezés módszertanát, a lényeges és alapvető döntések kidolgozásakor, amelyek formálják és vezetik a szervezeteket annak a kérdéskörnek a megválaszolásában, hogy mi a szervezet, mit, mikor és miért tesz? A védelemgazdasági stratégiák megvalósításakor a katonai vezetőknek a stratégiai célok megfogalmazásán túl végre kell hajtaniuk, a stratégiai célok napi (rész-)tevékenységekké történő lebontásának és a végrehajtásban érintettek részére történő eljuttatásának folyamatát.

Ez a feladat, azonban nem valósítható meg a *közzszolgálati controlling módszerek* védelemgazdasági megteremtése, kidolgozása és alkalmazása nélkül. A controlling, mint koncepció az üzleti világban, az amerikai és nyugat-európai vállalati praxisban egyre inkább a vezetői gondolkodás és gyakorlat részévé vált az elmúlt 3 évtizedben, majd a 90-es évektől kezdődően kezdett gyökeret verni a közzszolgálati és nonprofit szervek vezetőinek gondolkodásában is. *A controlling egyrésről koncepció, a controlling alapelveire és filozófiájára épülő eljárások, feladatok, kifinomult tervezési és mérési módszereinek halmaza.* Alkalmazásuk révén a controllerek segítik a menedzsmentet napi feladataik, gazdálkodási stratégiáik végrehajtásában és megvalósításában. A közzszolgálati és a védelmi szervezetek körében is szükséges összhangba hozni a vezetéselmélet, a stratégiai tervezés, controlling és az operatív gazdálkodás területeit az eddiginél még világosabb módon. *Másrésről, a controlling az információ ellátást koordináló módszerek és technikák összessége,* amelyek közvetlenül segítik a vezetőket és követőiket a gazdálkodó szervezetek, köztük a költségvetési szervezetek hatékonyabb menedzselésében, amely közvetetten a társadalmi összeteljesítmény növelésében is jelentkezik később. Mindehhez viszont nem elég csak újszerűen gondolkodni, hanem újszerűen is kell cselekedni. Nem elég csak abban határozni, hogy mit kell tenni, hanem abban is dönteni kell, hogy azt hogyan kell végrehajtani jobban és egyre jobban (*folyamatos jobbítás-kaizen*).

A 80-as évekig minden elméletalkotó egyetértett abban, hogy a controlling alapvetően a szervezetek operatív irányításához kapcsolódó tevékenység, amely

jellemzően a következő, legfeljebb egy éves időszakra koncentrálnak. Ennek megfelelően szét is választották egymástól a stratégia kialakítását (tervezését), illetve a controllingot, mivel ezeket két egészen eltérő szempontrendszer szerint, egészen eltérő eszközökkel operáló irányítási alrendszernek tekintették. A 80-as évek közepétől viszont egyre nagyobb teret nyert az a vélemény, amely szerint *a stratégiai irányítás szintjén is szükség van egyfajta – stratégiai – controllingra is.*

A katonai szervezetek controllingja sem más, mint egy a védelemgazdaságtan területén végrehajtandó innováció, amellyel érdemes és kell is foglalkozni a jövőben. Meggyőződésem szerint a controlling szemlélet bázisán kialakuló új gazdálkodási filozófia egyike lehet azoknak az új típusú, a katonai gazdálkodás területén is alkalmazható gazdálkodási módszereknek, amelyek segíthetik a védelmi szervezeteken belül az egyéni és a szervezeti teljesítmények jobb összehangolását. Megvalósítandó célként szem előtt tartva Magyarország elégséges védelmét előíró politikai racionalitás követelményének történő legmagasabb szintű megfelelést. A védelemgazdasági folyamatok stratégiai vezetése, s egy vele konzisztens katonai controlling rendszer sokkal fontosabb napjainkban a védelmi szervezeteknél, mint korábban. A stratégiai tervezés és a katonai controlling szisztematikus alkalmazása elvárja az információk gyors begyűjtését, a hatékony alternatívák feltárását és fejlesztését, a jelenben meghozott döntések jövőbeni hatásának kikövetkeztetését és extrapolációját.

Ennek megfelelően a védelmi költségvetés alapján gazdálkodó katonai szervezetek is elkezdtek foglalkozni az újszerű stratégiai és controlling gondolkodás alkalmazásának lehetőségeivel, mivel:

- egyre gyakrabban néznek szembe egymásnak ellentmondó kötelezettségeknek, és ezért szükségük van bizonyos eljárásokra saját prioritásaik kialakítása céljából;
- szükséges tisztázniuk, hogy mit csinálnak jól, és mit rosszul, s hogyan javíthatnának működésükön, sőt sok esetben új dolgokat is kell produkálniuk (*SWOT Analýzis*);
- szeretnék újraszervezni, s újra kitalálni magukat REGO (*Reinventing-Reengineering Government*), s alkalmazni a minőségmenedzsment különböző (*Total Quality Management – TQM*) módszerit;
- a szigorú (kemény) költségvetési korlátok szükségessé teszik tevékenységi folyamataiknak drasztikus újragondolását, azok egyéni és szervezeti teljesítmény

szerinti csoportosítását, a teljesítménymérési lehetőségek (például *Balanced Scorecards* – BSC) megteremtését és alkalmazását (*Elefalk, Kjell, 2001*);

- szeretnék alkalmazni a vezetéstudomány területén kidolgozott újításokat, s azok fogadására felkészíteni és újraéleszteni felső vezetésüket;
- a költségvetési megszorítások és az egyre erősödő parlamenti kontroll miatt szükség van a lehető leghatékonyabb gazdálkodási módszerek alkalmazására, a védelemre fordított pénzekkel a társadalom felé történő pontosabb elszámolásra, amelyhez nélkülözhetetlen a védelmi output<sup>7</sup> és outcome<sup>8</sup> folyamatos figyelése (*monitoring*) és teljesítménymutatókkal (KPI-s-*Key Performance Indicators*) történő mérése.

Napjaink új controlling szemlélete elvezet egy még szisztematikusabb információ gyűjtési rendszer kialakításához (modern informatikai rendszerek és eszközök alkalmazásával) a védelmi szervek külső és belső környezetéről a tevékenységük iránt érdeklődést mutató külső és belső stakeholderek részére. Ennek során fokozott figyelmet kell fordítani a szervezeti tanulásra, tisztázni kell a szervezet jövőbeni működésének irányát, és meg kell határozni a szervezet tevékenységi elemeinek prioritását. Természetesen közvetlenül csak nagyon nehezen és csak hosszabb időtartam alatt mutatható ki a védelmi szektoron belül is a költségvetési gazdálkodás korszerűsítésének szinergikus haszna, mint a még jobb, színvonalasabb döntéshozatali tevékenység eredménye. A controlling szisztéma katonai alkalmazása lehet az, amely leginkább segítheti a döntési helyzetben levő kulcsszereplőket a védelmi szférában döntéseik jobb megalapozásában. A döntéseknél a jelenbeli döntések jövőbeni hatásai kerülnek leginkább az előtérbe, s vele párhuzamosan erősödik az időorientáltság is. Kapcsolódó, indirekt haszonként emelhetjük ki a javuló teljesítmény elérésére való törekvés szervezeti felelősségérzés minőségének növekedését. A feladatok tisztázása után elsősorban a belső és külső igényeket szükséges figyelembe venni, majd a lehető leggyorsabban kell alkalmazkodni a fokozatosan változó körülményekhez.

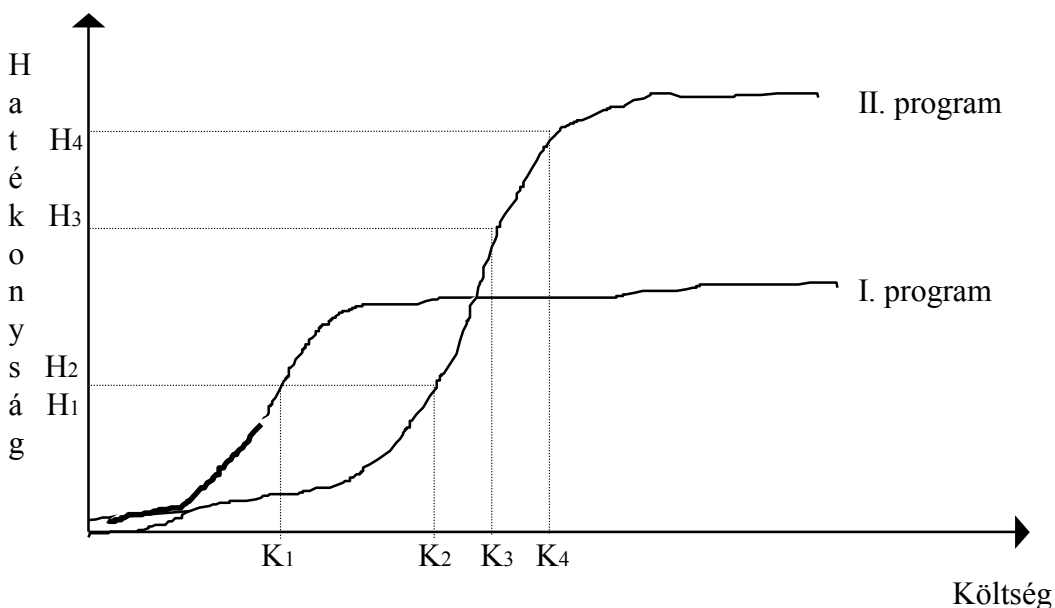
---

<sup>7</sup> output: operations results (tevékenységek közvetlen eredményei)

<sup>8</sup> outcome: long-run performance (hosszú távú eredmények és hatásaik)

## 2.3 Hatékonyság, költség, alternatíva, döntés

Nem szabad elfelejtenie a költségvetési szervek hatékony működése közben keletkező közvetett hasznokról, a nemzetgazdasági hatékonyság és társadalmi elégedettség kialakulásában játszott szerepéről sem. Ebben a kérdéskörben a költségvetési szervek, köztük a védelmi szervezetek feladatainak végrehajtása folyamán outcome-jaikban tapasztalható hatékonyság és költség (ráfordítás) összehasonlíthatóságának kérdése értékelődik fel napjainkban.



1. SZ. ÁBRA: KÖLTSÉG-HATÉKONYSÁG ÖSSZEHASONLÍTÁS GRAFIKUS FORMÁBAN

(Forrás: *E.S. Quade: Anylisis for Public Decisions, North Holland 1989. 216. old.*)

A hatékonyságnak és költségnek, mint értékelési szempontoknak az Y és X tengelyeken mért nagyságai, a görbéknek a hatékonyság és a költség tengelyeken mért változásai által lehetővé válik a programok közötti döntés alkalmával a jobb, a hatékonyabb alternatíva objektív kiválasztásának lehetősége. Egy közszolgálati feladatot, hogyan lehet a legjobban, a leghatékonyabban megvalósítani? Mi a fontosabb kritérium a döntéshozó szempontjából? A költségek minimalizálása, illetve a hatékonyság maximalizálása? A döntéshozó döntési tevékenységének előkészítése, helyzetbe hozása, a közszolgálatért elkötelezett vezetői réteg feladata. Hasonló a helyzet a védelem területén, hogy a különböző védelmi képességek eléréséhez, melyik a legjobb program, melyik alternatíva jelent jobb megoldást a nemzetgazdaság szemszögéből nézve. Az alternatívák osztályozásához, rangsorolásához az elemzők igyekeznek a

döntéshozók kezébe, döntési helyzetbe hozásukhoz különféle modelleket ajánlani a lehető legjobb változat kiválasztása céljából. Az 1. sz. ábrából könnyen észrevehető, hogy a két program közötti választás mérlegelésekor kitűnik, hogy a K<sub>1</sub> és K<sub>2</sub> pontokban az I. sz. program azonos hatékonyságot biztosít a II. sz. programéval, költségek tekintetében az I. sz. program, pedig csak a fele a II. sz. programénak. Ebben az esetben, amikor a költségvetési korlát nagyon kemény, akkor szinte adott az I. sz. program választásának célszerűsége, a maximális cél, a költségek minimalizálását szem előtt tartva. Tovább folytatva a vizsgálódást, s a pénzügyi kereteink adta K<sub>4</sub> lehetőséget, ebben az esetben már a II. sz. program a favorizált és a legnagyobb hatékonyságot biztosító alternatíva.

A politika formálói és a kulcspozícióban levő döntéshozók sokkal jobban tudják teljesíteni küldetésük közelebbi és távolabbi céljait, és ezzel párhuzamosan erősödik egyéni felelősségérzetük, ha gazdasági döntéseikben a költség és a hatékonyság alakulását folyamatosan figyelemmel kísérhetik. Választhatnak többféle alternatíva között, s döntési modelljeikben a közgazdaságtudomány és az informatika segítségével képesek a jövő minél pontosabb extrapolálására. Hasonló döntési helyzetekben a hadseregen belüli szakértelem és csoportmunka egyaránt tovább erősítheti a szervezeti teljesítményt a védelemgazdaságtan mikro- és makro-területein egyaránt. A parancsnokoknak, gazdasági vezetőknek, menedzsereknek és tervezőknek természetesen nagyon óvatosságnak kell lenniük a különböző controlling módszerek és eszközök kiválasztásában, mivel a vezetői sikerek nagymértékben függenek attól a tényről, hogy hogyan tudják azokat alkalmazni saját helyzetükben.

Tehát tisztán, önmagában a controlling nem csodaszer, nem minden esetben nyújt konkrét és mérhető hasznot. Sőt nem árt vigyázni sem vele, mivel megfelelő szakképzettség, erőforrás, megegyezés hiánya, a kulcs szereplők érdektelensége esetén az egész controlling pusztán időpazarlást, plusz költséget jelenthet. A controlling módszerek bölcs és készség szintjén történő alkalmazása a védelmi szervezetek együttműködési óhajával támogatva segíti a gazdálkodási szabályoknak és a közvelvárásoknak megfelelő, az alapfeladatok ellátására összpontosító, a hatékony döntések és tevékenységek megvalósítására figyelő, a szervezetek jövőbeli küldetésével,

a szervezeti teljesítményével kapcsolatos feladatok végrehajtását. Sok parancsnok, katonai középvezető és menedzser panaszkodik, hogy az új menedzsment technikák és eljárások pusztán rájuk vannak erőltetve, ezért tapasztalható eredményről sem nagyon tudnak beszámolni.

A NATO iskolákban és nemzetvédelmi egyetemeken láttak ők már költség-haszonelemzéseket, PPBS és ZBBS módszereket, MBO vezetési elveket, TQM-t, gazdasági szervezetek újraszervezését és találkoztak külföldi katonai vezetési tanácsadókkal. Azonban hazatérve sokszor csak áldozatnak, kísérleti nyúlnek érzik magukat a napi gazdálkodási környezetükben végrehajtott külső átvilágítások, stratégiai felülvizsgálatok alkalmával. Megszerzett menedzsment ismereteikre a felsővezetők többnyire nem tartanak igényt. Ezért a jövőben, a védelemgazdaság területén a költségvetési gazdálkodásért felelős felsőszintű gazdasági szakembereknek mindent meg kell tenniük, hogy ez a gyakorlat megváltozzon.

A védelmi szervezetek körében a stratégiai gondolkodás és vezetés új menedzsment eszközöket követel meg, ennek az elvárásnak felel meg, a controlling várható hasznosítása a védelemgazdaság területén. A védelmi feladatok hatékonyságának biztosításához az új parancsnoki, köztisztviselői és közalkalmazotti szakember gárdát a védelemgazdasági képzés folyamán fel kell készíteni a modern menedzsment eszközök ismeretére és használatára. Az új menedzsment innovációk, köztük a controlling megpróbálnak javítani a kormányzat védelmi kérdéseinek döntési folyamataiban a formális racionalitás előírásával, a védelmi tevékenységnek (mint klasszikus közszolgáltatnak) a politikai racionalitás szintjén történő biztosítása érdekében.

A katonai controlling, ötvözve a különféle menedzsment technikákat, nemcsak, mint múltó szeszély jelenik meg, hanem képes segíteni a védelmi szervezeteket, a költségvetési gazdálkodásnak egyre inkább fontosnak minősülő területén. Csak egy jól szervezett katonai controlling rendszer nyújthat biztos alapot, egy hatékonyabb költségvetési gazdálkodás megvalósítására, a védelmi szervezetek gazdálkodásának szervezett keretek közötti kialakítására, a polgári demokrácia magasabb színvonalú, racionálisabb védelmének, szolgálatának megvalósítása érdekében. A

védelemgazdálkodás szempontjából releváns információk gyűjtésével és szolgáltatásával lehet biztosítani a döntésekhez szükséges informáltságot a védelmi szervezetek, csapatok működéséről a döntéshozók és külső stakeholderek (parlamenti képviselők, honvédelmi bizottság) és a HM felső vezetése számára. Az adatgyűjtés közben biztosítani kell a megfelelő mennyiségű és minőségű információt ahhoz, hogy a kitűzött célok mennyire felelnek meg a külső és belső körülmények fokozatos változása mellett a politikai racionalitások szerinti elvárásoknak, összességében a védelmi szervezet léte és fejlődése mennyire biztosított. Ennek megfelelően a katonai egységeknek és intézeteknek meg kell tanulniuk, hogy hogyan gondolkodjanak és cselekedjenek stratégiaiilag helyesen.

A stratégiákat valamint azok későbbi lebontását, többnyire szervezet vagy modernebb felfogás szerint, folyamat orientált módon célszerű kialakítani. A folyamatokban (katonai képességek előállításában) való gondolkodás melletti kiállás az a nóvum, amely meghatározza a védelmi szervezetek tevékenységének folyamatok szerinti felosztását, a központilag biztosított pénzeszközök felhasználásának átláthatóságát a menedzsment, az előjáró szervek (HM), a Magyar Államkincstár (MÁK), és a civil kontrollt biztosító parlamenti képviselők számára. A védelmi tevékenységeket vizsgálni kell politikai elfogadhatóság, technikai kivitelezhetőség, etikai megfelelésség és hasznosság oldaláról egyaránt. A controlling, lehet az a módszer, amely lehetővé teszi a gazdálkodó szervezetek számára is, hogy rugalmasan alkalmazkodjanak a változásokhoz, és a felmerülő problémáikat kreatív és innovatív módon oldják meg, lemondva a régi, túlhaladott beidegződések szerinti reagálásokról a stratégiai célok megvalósítása érdekében (*Horváth, 1995*). A controlling szemlélet egyben felkínálja a közszolgálati és a védelmi szféra költségvetési gazdálkodást folytató szervezetei számára a folyamatok megfigyelésének és elemzésének lehetőségét, mint alapvető segítséget, hogy a lehetőségeikhez mérten, a lehető legjobban teljesítsék küldetésüket, s a korlátjaik figyelembevételével hajtsák végre a stakeholdereik, köztük a lakosság hatékony, gazdaságos és felelősségteljes szolgálatát.

### **3 A kutatás célja, alapvető kérdése, fogalmi megalapozása, várható hasznossága**

#### **3.1 A kutatás aktualitása és célja**

##### **3.1.1 Aktualitása**

A kutatási téma aktualitását indokolja a Magyar Honvédség működésének minden területére kiterjedő megújítása, reformja. A haderőreform fő célja a hadsereg működőképességének széles körben történő újragondolása, a XXI. század követelményeinek még inkább megfelelő, ütőképesebb haderő létrehozása. *A haderőfejlesztés keretében kell végrehajtani mindazokat a szerkezeti, vezetési és működési átalakításokat, amelyek biztosítják a védelmi erők és haditechnikai eszközök leghatékonyabb vezetését és alkalmazását.* Az átalakítás első üteme azonban nem az alkalmazott haditechnikai eszközök és fegyverrendszerek cseréjében, hanem az alkalmazott szervezési – vezetési és gazdálkodási eljárások újragondolása területén jelentkezik elsősorban. A controlling nevéből és funkciójából eredően a szervezetek vezetéséhez szorosan kapcsolódó fogalom, tehát a haderőfejlesztés fő feladatai között feltétlen szerepet kell, hogy játsszon a jövőben.

A controlling módszereknek a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodásában való alkalmazásának ötlete egyébként a controlling kialakulásának történeti múltjából és háttéréből fakad. A védelem területén az első controlling módszerek éppen az Egyesült Államok hadseregében, a haderő szervezési és működési kereteinek az 1960-as évek végén és az 1970-es évek elején Robert S. McNamara<sup>9</sup> nevével fémjelzett, a védelmi feladatok végrehajtásának ésszerűsítését szolgáló, hatékonyságjavító projektek keretében eredeztek. Ekkor kezdték el alkalmazni a controllingot a haderőszervezés területén a védelmi költségvetés PPBS módszerének kidolgozásával, hogy a hadsereg és az állami adminisztráció pénzügyeinek viteléhez minél kedvezőbb és takarékosabb megoldásokat találjanak. Napjainkban az egyre

---

<sup>9</sup> Itt kell megemlíteni a Ford műveknél Robert S. McNamara (később az USA hadügyminisztere volt) által kialakított management control filozófiát. Talán nem véletlen, hogy hadügyminisztersége idején kezdődött meg az amerikai haderő költség-rationális megfigyelése és elemzése.



olcsóbbá váló információtechnológia térhódításával újra reneszánszát éli a katonai controlling a katonai gazdálkodás vezetése területén a fejlett országok körében, az Egyesült Államokban, Németországban, Svédországban és Norvégiában. A controlling módszerek és gondolkodás az üzleti élet, a vállalkozói szektor területén elsősorban a termelési és igazgatási költségek csökkentését szolgálva terjedtek el. Ma már nem létezik egyetlen piacvezető nagyvállalat és a védelmi kiadások takarékos felhasználására gondot fordító hadsereg sem önálló controlling rendszer nélkül. A vállalatokhoz hasonlóan a fejlett országok hadseregeinek vezetői tudatosan alkalmazzák ma a controllingot, mint újszerű gondolkodást és módszertant a védelmi feladatok eredményes teljesítésekor, a fokozatosan erősödő civil kontroll elvárásainak betartása mellett.

A társadalmi-gazdasági átalakulás előtti évtizedekben a Magyar Honvédség vonatkozásában a controlling fogalom szinte teljes egészében ismeretlen volt, s annak elemei szétszórtnan koordinálatlanul voltak és vannak ma is jelen a hadsereg gazdálkodási rendszerében, a gazdálkodási tevékenységét biztosító szabályozók között. A rendszerváltást követően, éppen a NATO tagságból eredő kötelezettségeink miatt a hadsereg tevékenységét döntően a katonai szövetség részére felajánlott katonai-védelmi képességekben, minőségi és teljesítménymutatókban kezdték mérni és értékelni. A hatékonyság kérdése ismételten előtérbe került. Fokozatosan erősödött az igény a vezetés részéről a költségvetési pénzek felhasználása során a hatékonyság kimutatására és mérhetőségére, a civilkontroll pedig a védelmi költségvetés átláthatóságát (*transparency*) szorgalmazza.

A mai demokráciákban a belső (HM, intézmény és egység parancsnokok) és külső stakeholderek információ igényeinek kielégítése hagyományos gazdálkodási eszközökkel, módszerekkel és nyilvántartási renddel, a rendelkezésre álló információk elégtelensége miatt már nem megoldható. A hadsereg civil kontrollja paradigmaváltást igényel, egy új gazdálkodási filozófia kialakítását és alkalmazását a védelmi erők gazdálkodása területén is. Kutatásom végrehajtásakor elsősorban ez vezérelt és vezetett el a controlling gondolkodáshoz, mint módszernek és technikának a hadsereg viszonyaira történő adaptálása és hasznosítása irányába.

### 3.1.2 A kutatás célja és feladata

Jelen kutatás célja a controlling tevékenység alkalmazhatóságának felderítése és leírása a védelmi szektor területén.

Küldetése, hogy feltárja a controlling módszerek és technikák lehetőségeinek azon széles tárházát, amelynek következtében választ kaphatunk a következő kérdésekre:

- Hogyan lehetne adaptálni az üzleti életnek az eddig feltárt, jól bevált és széleskörűen alkalmazott controlling módszereit a védelmi szervezetek gazdálkodásának a vállalati működéstől eltérő, jelentős sajátosságai között,<sup>10</sup> a közvetlen kutatási területemen a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodás hatékonyságának fokozásában?
- Hogyan lehetne a controllingot a katonai tevékenység jobb megszervezése következtében a vezetői feladatok szolgálatába állítani?
- Milyen döntési alternatívákat és optimumokat biztosítana alkalmazása a katonai gazdálkodás felső, közép és végrehajtó szintjei számára?
- Milyen intézményi keretek között szolgálná a leghatékonyabban a katonai vezetés feladatait?

A kutatás újszerűségét adja az a tény, hogy a controlling tevékenységnek a hazai költségvetési szervekre, specifikusan a hadsereg viszonyaira vonatkozóan nincs teljes körűen kimunkált elmélete és gyakorlata. Vizsgálatom idején a figyelmem arra is kiterjedt, hogy a hadsereg controlling tevékenységében alkalmazható módszerek és eszközök mennyiben követik a fejlett országok hadseregeinek controlling gyakorlatát. A nemzetközi szakirodalom feltérképezésének és elemzésének segítségével törekszem a legjobb módszerek kiválasztására, azok adaptációjára a védelmi szervezetek gazdálkodásának magyar gyakorlatában történő meghonosítása céljából.

---

<sup>10</sup> Pl.: pénzforgalmi versus eredményszemléletből származó nyilvántartási eltérések, valamint az elemző munka területén a csapatszintű ráfordításoknak a központi ellátású logisztikai biztosításából származó konszolidálási problémáinak feloldása.

## 3.2 A kutatás fogalmi kontextusa

### 3.2.1 A vonatkozó közszolgálati szakirodalom áttekintése

A controlling fogalmi kerete, valamint gyakorlati eszközrendszere szerteágazó elméleti bázisra épül. Az elmúlt években is számos új hazai könyv, kiadvány és tanulmány jelent meg a controlling témakörben (*Ladó*, 1990; *Szabóné*, 1990; *Bordáné*, 1991; *Mikula*, 1992; *Legeza*, 1994; *Horváth P.*, 1995; *Francsovcics*, 1995; *Dobák*, 1996; *Bodnár*, 1996, 2001; *Csikós-Juhász-Kertész*, 1996; *Körmendi-Tóth*, 1996, 2001;; *Boda-Szlávik*, 1999; *Horváth & Partner*, 1999; *Lázár*, 2000;). A publikációk jelentős része azonban a controllingnak a vállalkozások profitorientált alapon történő felvázolásával és alkalmazásával foglalkozik. Szakirodalmi bázisukat áttanulmányozva kijelenthetem, hogy nagyon sok módszer érvényes és alkalmazható a közszolgálat területén is. A költségvetési szektor controlling tevékenységének feltérképezése és érintése csak néhányuknál (*Dobrovits*, 1982; *Vácz-Koháriné*, 1992; *László*, 1994; *Rubicsek*, 1997; *Bodnár*, 1997; *Drótos*, 1995, 1997; *Pete*, 1999, 2001; *Horváth I.*, 1999; *Csillag*, 2001) jelenik meg programalkotó módon.

Ezeknek a ma még újszerű elvárásoknak megfelelően kell a jövőre nézve kidolgozni és alkalmazni a védelmi szektor területén egy átfogó, differenciált, az újra, a jövőre irányuló, megfelelő információs háttérrel támogatott vezetési módszert, más szóval a katonai controllingot. Hatékony, az igényeket kiszolgáló információs rendszer nélkül az egész költségvetési rendszer működése csupán "vakrepülés" volna (*László*, 1994), mivel a hiányos és torz információk miatt a döntések színvonala is alacsony. *László Csaba* a hatékony költségvetési döntéshozatal egyik feltételeként a hatékony ellenőrzési rendszer kialakítását tűzte ki *Tépett vitorlák* címmel kiadott könyvében. *László* szerint a beépített intézményi kontroll megfelelő szintje követendő a közpénzekkel történő pazarlás megakadályozásához. A költségvetési szervek napi gazdálkodásában a hangsúlyt elsősorban az eredményességre, a hatékonyságra kell helyezni, a törvényességi és szabályszerűségi ellenőrzéseket meg kell hagyni a felügyeleti szerveknek és az Állami Számvevőszéknek. Az eredményességi ellenőrzés az adott feladat-ellátási színvonalhoz tartozó erőforrások felhasználásának hatékonyságát és takarékoságát vizsgálja. A költségvetési intézmények eredményességi

vizsgálata a legösszetettebb ellenőrzési szakértelem koncentrációját igényli (műszaki, közgazdasági, számviteli, jogi, stb.), tehát ez az a terület, ahol a közszolgálati szervezetek részéről is megfontolandó független controllerek foglalkoztatása, a controlling módszertan alkotó alkalmazása. A teljesítmény mennyiségi és minőségi szempontjait, jellemzőit elsősorban a felhasznált erőforrásokkal együttesen kell vizsgálni az optimális feladatellátás miatt. A controlling tevékenység ellenőrzési folyamata a költségvetési szervek vonatkozásában a menedzseri, illetve eredményességi ellenőrzés irányába kell, hogy mutasson. A költségvetési szervek szempontjából az eredményességnek a vállalkozói szektortól eltérő mérési eszköztárat kell kialakítani, mivel a közszolgálatban eredményesség alatt az eredmény kategória helyett csak a szakfeladat magas színvonalú, a lehető legtakarékosabb módon történő biztosításáról beszélhetünk. Ennek megfelelően a controlling tevékenység során kialakított mérő és mutatószámrendszernek is más a feladata és mások a megcélzott értékei. A tervezési, teljesítmény-mérési és értékelési tevékenységhez, illetve az ezek alapján történő visszacsatoláshoz megfelelően kiépített és használható információrendszer szükséges.

A "*pénzügyi számvitel*" (*financial accounting*) és a "*vezetői számvitel*" (*managerial accounting*) valamint a hozzájuk kapcsolódó analitikus nyilvántartások biztosítják azokat az információkat, amelyek a teljesítmény és hatékonyság mérés területén megfogalmazott feladatokat hivatottak megteremteni. A pénzügyi számvitel elsősorban az államnak, mint a költségvetési szervek tulajdonosának az ellenőrzési és allokátori funkcióját szolgálja. A vezetői számviteli rendszer tartalmi elemei az operatív gazdálkodást szolgálják, a tervszámok és teljesülésük mérésén és értékelésén keresztül. Habár a vezetői számvitel biztosítja elsősorban a controlling rendszer alapadatait, de nem tévesztendő össze vele. Nem szabad egyenlőségjelet tenni a két rendszer közé (Horváth & Partner, 1999).

"Controlling alatt a menedzsment és a controller együttműködését is értjük. A controlling felöleli a célmeghatározás, tervezés és a kontroll (a szó irányítási és szabályozási értelmében) folyamatait a pénzügyek és az előállítás/termelés területein. A controlling olyan tevékenységeket is magába foglal, mint a döntéshozatal, értelmezés és fókuszálás. Ebből következően a menedzsmentnek foglalkoznia kell a controlling tevékenységgel, hiszen nekik kell meghatározniuk, hogy milyen költségkeretek mellett

milyen és mekkora célokat is kell elérni. Az elért eredményért a felelősség őket terheli<sup>11</sup>” (*IGC-Controller szótár*).

„A controlling a szervezeti jelenség, a vezetési tevékenység és az információs rendszer hármának összevont, együttes értelmezése. Funkcionális szempontból a vezetés alrendszere, amely a tervezést, az elszámolást, az ellenőrzést, valamint az információ-ellátást koordinálja” (*Horváth, 1990*).

„A controlling egy folyamat, amely méri a tényleges teljesítményt, és folyamatosan informál az előzetesen meghatározott (tervezett) célok teljesüléséről, megfelelő kommunikációs rendszer támogatásával” (*Massie, 1987*).

„A *management control* egy folyamat, amely közben a vezetők úgy befolyásolják a szervezet többi tagjainak magatartását, hogy azok megvalósítsák a szervezet stratégiáit”. Eszerint a *"management control"* alapvetően *vezetési funkcióként értelmezett tervezés és kontroll*, melynek legfontosabb tartalmi elemei: a programozás, a kerettervezés, a végrehajtás, valamint az értékelés; vagyis egyszerre tervezési és kontroll tevékenység, mivel ezek nem választhatóak el egymástól” (*Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992*).

A controlling fogalmi megközelítésével kapcsolatos fenti nézetekben egyaránt közös a controlling folyamatként történő aposztrofálása. Egyetértés található abban a kérdésben is, hogy egy jól működő controlling rendszernek egyben elengedhetetlen feltétele, az információs és kommunikációs s háttérfedezet biztosítása a tervezett és tényleges teljesítmény folyamatos összehasonlításának automatizálása érdekében. Az összehasonlítás, visszacsatolás (*feedback*) végrehajtásakor nemcsak a már meglevő nem kívánt eltérések (*gap*) megállapítása a cél, hanem ezen túlmenően a kedvezőtlen tendenciák jövőbeni hatásainak (*feed-forward*) becslésére (*extrapolálására*) is figyelemmel kell lenni. Meg kell előzni a problémát, nem elégséges csak felderíteni annak tényét, előre kell figyelmeztetni a vezetőt a várható gazdálkodási anomália

---

<sup>11</sup> A controlling szakma nemzetközi egyesülete, az International Group of Controlling (IGC) által kiadott Controller szótár definíciói a szakma jelenlegi viszonyulását tükrözik a controlling tevékenység egészéhez és annak elemeihez, ezáltal egy fajta modern szemléletű konszenzust is jelentenek.

nagyságára. Napjainkra számos más ehhez hasonló gondolat került a modern controlling gondolkodás középpontjába. Mindhárom elméleti rendszerben megjelenik a controllingot az egyszerű kontroll rendszerektől (pl. monitoring) elválasztó és megkülönböztető tervezési tevékenység.

A tervezés tehát az az eszköz, amely magasabb szintű control folyamattá emeli a controllingot. A terv irányt mutat a gazdasági szervezet egészére nézve, meghatározza az egyéni és szervezeti célok teljesülésének kereteit, a különböző célok közötti összhang biztosításának követelményével. Mindezek mellett nem elhanyagolható a gazdálkodó szervezet dolgozóinak befolyásolási funkciója, az elvárt cél kongruencia teljesülése érdekében.

A controlling iskolák amerikai és német felfogása közötti különbséget vizsgálva megfigyelhető a likviditás és az üzemgazdasági alapú költség megítélésének fontossága. A két iskola a teljesítmény mérése és a teljesítő képesség elemzése tekintetében, mind az operatív, mind a stratégiai controlling területén már konvergálnak egymáshoz (*Vácz-Koháriné*, 1992). A controlling rendszerben a költségvetési szerv célja, hogy tevékenységét olyan mutatókban fejezze ki, amely alapvetően jellemzi alapfeladatainak (államháztartási szakterminológia szerint: *szakfeladatainak*) színvonalas ellátását. Ezek a likviditás, a rentabilitás, a gazdaságosság és a tervszerűség. Egy költségvetési gazdálkodást folytató védelmi szervezet irányításának sikerességét elsősorban e négy területet jellemző mutatószámok alakulásával mérhetjük. Annak érdekében, hogy mértékük megfelelő legyen, nemcsak a múltbeli adatokat kell elemezni, hanem meg kell ismerni azok várható, jövőbeni alakulását. A különböző tervszámítások végzése is ezt a célt szolgálja.

A likviditás megítélését a kincstári gazdálkodás bevezetésével, az előirányzatfelhasználási-keret számlák központi megfigyelésével biztosítják. A kincstári körbe tartozó költségvetési szerveknek csak a havi keretfelhasználás alakulását, pénzügyi diszponibilitásukat kell figyelemmel kísérniük, a fedezetlenség felügyelete a Kincstár feladatkörévé válik. A kincstári körön kívüli szervezetek a fizetőképesség tekintetében a cash-flow-jukért továbbra is teljes felelősséggel tartoznak.

A rentabilitás közszolgálati értelmezésében a költségvetési tartalék, a költségvetési támogatás és a kiadások teljesítésének figyelésében ölt testet. A megfelelő költségvetési tervezésen alapuló finanszírozás közvetlenül is meghatározza a rentabilitást, s ezen keresztül a szakfeladatok jobb mennyiségi és minőségi ellátásának az esélyét. Megítélésénél figyelembe kell venni, hogy a rentabilitás nem rövidtávú, hanem középtávú kategória.

A gazdaságosság a piacgazdaságokban a működés hosszú távú feltételeként jelenik meg. A középpontban az eredmény és a ráfordítás viszonya, az eredménnyel és a költséggel kapcsolatos számítások állnak. A gazdaságosság magas foka a legbiztosabb alapja a rentabilitásnak, és a rentabilitás biztosítékot jelent arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó szervezet likvid, fizetőképes legyen.

Míg a nonprofit tevékenységeknél – és így a védelemnél is – a gazdaságosság sajátosan értelmezhető kategória. Az alaptevékenység értékelésénél az ár, mint piaci kategória nem érvényesülhet, mivel alaprendeltetésként, állami feladatként térítésmentes szolgáltató tevékenységet folytatnak, így tevékenységükben a ráfordítások sem térülhetnek meg, részükre forrásként költségvetési támogatás kerül központilag biztosításra. A ráfordítás-költség mérhető formában a költségvetési szervek számvitelének pénzforgalmi szemlélete miatt folyó kiadásként jelenik meg. Eredménynek az ellátott szakmai feladat, az ellátottak száma, az ellátás minősége, a kiképzett személy által végzett munka eredményessége minősül.

A magyar közszolgálati gazdálkodás a költségvetési tartalék (*előirányzat maradvány*) elkülönítésének lehetőségével, az időlegesen szabad kapacitások értékesíthetőségével még inkább megfelel korunk piacgazdasága által diktált teremtő gazdaságfilozófiának, a hatékonyságnak, a hasznosságnak, a takarékoságnak. Ennek megfelelően a védelmi szektor controlling filozófiájának kialakítása a nemzetközi közszolgálati gyakorlattól jelentősen eltér. Természetesen ez a különbség nem negatívuma a hazai költségvetési gazdálkodási kereteknek, hanem ellenkezőleg, jelentős lépéselőnnyel rendelkezik még ma is. A közszolgálati szervezetek maradványérdekeltségi gyakorlata és tapasztalata rokon vonásokat tartalmaz az amerikai közszolgálati szektor gazdálkodását a vezetői ellenőrzés és a közszolgálati stratégia

küldetés-vezérelt vagy előírás-vezérelt közigazgatás kérdésének oldaláról vizsgált kutatási projektek kérdéseivel (*Gaebler/Osborne, 1994*).

A hivatkozott szakirodalmat tanulmányozva egyértelműen kijelenthető, hogy erre a kérdésre a választ már jó néhány évvel ezelőtt megadta a magyar közigazgatás, mikor 1968-ban a költségvetési szervek gazdálkodásában a maradványérdekeltség elvének bevezetése mellett döntött. A közszolgálati controlling hazai szerepét tehát ezen előny birtokában kell példamutatón meghatározni, s megvalósítani, amelyhez a controllingnak az 1980-as évek elején kialakuló német iskolák talaján történő megalapozása is megfelelő elméleti és tapasztalati kereteket szolgáltat. A stuttgarti egyetem professzorának, *Horváth Péternek* a nevéhez fűződő controlling iskola gyors magyarországi adaptációjának révén néhány hazai ambiciózus kutatónak köszönhetően, a controlling funkció és gondolkodás ma már meghatározó szerepet játszik napjainkban, a különböző iparági elemzésekben, értékelésekben, stratégiai és operatív tervekben egyaránt. Az elméleti tisztánlátás után a controlling technikák megvalósításában a további fő szerep az informatikai támogatásé. Ezen a területen hazánkban elsősorban, a különböző SAP,<sup>12</sup> ORACLE<sup>13</sup> és OLAP<sup>14</sup> megoldások használatosak, amelyek ma már egyaránt rendelkeznek közszolgálati és közigazgatási funkciókat támogató változatokkal is.

A controlling szakirodalommal kapcsolatban megállapítást nyert, hogy a költségvetési szektor, a közszolgálati intézmények controlling tevékenységének (public sector controlling) külföldi és hazai szakirodalma, éppen a kutatási terület újszerűsége következtében a vállalkozások controlling tevékenysége tárgyában megjelent publikációk köréhez mérten sokkal szerényebb. Ezt a nézetet támasztja alá a Dobrovits Iván által megfogalmazott és még ma is igaz gondolat, hogy a költségvetési szervek gazdálkodása, a gazdálkodásnak "*egy méltánytalanul elfelejtett területe*" (*Dobrovits, 1982*).

---

9. A német orientációból importált vállalatirányítási modell (Systeme Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung - SAP).

<sup>13</sup> ORACLE: az Egyesült Államokból az ORACLE cég által elterjesztett és meghonosított vezetői információs rendszerek hazai összefoglaló elnevezése.

<sup>14</sup> OLAP: On-line Analytical Processing (*on-line* adatelemzés)



Az idézett gondolathoz kapcsolódva, azt továbbfejlesztve elmondható, hogy egy többszörösen *"elfelejtett"*, vagy még inkább *"elrejtett"* területe volt napjaink költségvetési gazdálkodásnak a *védelmi szervezetek gazdálkodása*, valamint a védelmi költségvetés tervezett és teljesült gazdasági adatai és azok elemzése. A demokratikus intézményrendszer kiteljesedése, a hadsereg felett megvalósuló civil kontroll és a nagyobb nyilvánosság fokozatosan kikényszeríti a védelmi szervezetek költségvetési gazdálkodásának szakszerűbb tervezését, előremutató elemzését, értékelését, valamint a felügyeleti ellenőrzést ugyan nem helyettesítő, de a gazdasági folyamatok támogatását biztosító menedzsment kontroll folyamatok integrálásának szükségességét.

A magyar közszolgálati gazdálkodás átláthatósága és összehasonlíthatósága témában napjainkban fellelhető publikációk (Pete, 1999; Csillag, 2001) is felhívják a figyelmet a költségvetési összhangzattan (*government governance*) jelentőségére, valamint a költségvetés makro- és mikro- (üzemgazdasági) folyamatainak összehangolására. A kívánatos összhang megteremtése lenne az a plusz, ami megindíthatná az üzemgazdasági megoldások reneszánszát a magyar közszolgálatban. Ezáltal egy már hatékonyan működő, „üvegzsébű” magyar közigazgatás segítené a fenntartható fejlődés keretein belül a GDP elvárt növekedési ütemével tervező „Kreatív Magyarország” (*„Smart Hungary”*) kialakulását. A hatékony termelői szférát kiszolgáló, a társadalmi-gazdasági folyamatok zavartalanságát biztosító hatékonyan működő közszolgálatoknak a nemzetgazdaságra gyakorolt szinergiájára alapozva valósítható meg az ország lakosságának életszínvonal emelése terén vállalt kormányzati felelősség. A közszolgálat üzemgazdasági elveken történő, a költségvetési összhangzattanon alapuló újraszervezésének (*reinventing government*) alapvető feltétele a költségvetési controlling napi gyakorlattá válása.

A védelmi szervezetek tevékenységének leginkább eltérő sajátossága a nyereségorientált tevékenységektől, hogy a ráfordítás és annak eredménye időben és térben eltér egymástól. Az alaptevékenységnél a gazdaságosság egyben alapkövetelmény is, azaz a védelmi feladatokat, mint alapfolyamatokat kezelje, s a rendelkezésre álló pénzügyi (költségvetési támogatás, költségvetési tartalék) és anyagi (felesleges készletek, időlegesen szabad kapacitások értékesítése) eszközökből igyekezzen azt a leghatékonyabban megoldani. Ennek megfelelően a védelmi szektor controlling

módszertanának a fő figyelmet a kiadások és költségek üzemgazdasági elemzésére kell, hogy irányítsa a jövőben. A kiadások elemzésének fő célja, hogy feltárja azokat a lehetőségeket, amelyekkel – a szakmai feladat megfelelő szintű ellátása mellett – a kiadások csökkenthetők. A folyó évi kiadási terv az alaptevékenységként végzett védelmi szolgáltatás finanszírozási tervének szerepét tölti be. A költségek üzemgazdasági szemléletű figyelése a védelmi output folyó évi erőforrásigényét mutatja meg, azaz a tárgyévi védelmi tevékenység valós költségét, más szóval az árát.

### 3.2.2 A vonatkozó katonai szakirodalmak áttekintése

*A katonai controlling terén ugyancsak szegényes az elérhető publikációk száma, kivételt csak Nagy Britanniában, az Amerikai Egyesült Államokban, Németországban és Svédországban található publikációk jelentenek.*

A/ A katonai controlling szemlélet érvényesülését elősegíteni hivatott tanulmányok sorában kell megemlíteni, a tevékenység alapú költségszámításnak (*Activity Based Costing* – ABC) a katonai gazdálkodás területén való alkalmazásának területén a *Nagy Britanniában folytatott kutatások eredményeit* (Kimber A, 2001). Kimber szerint a szűkös védelmi költségvetés miatt a katonai tervezés és gazdálkodás ma már nem nélkülözheti a programozási folyamatokat és az azt kiszolgálni hivatott ABC alapon szervezett költségelszámolást. Az ABC-t, mint alkalmazott költségelszámolási módszert tekinti a jól felépített, rugalmas és operatív katonai költségvetési gazdálkodás alapjának, a programorientált tervezési módszertan hadseregben történő alkalmazásának kiszolgálására. Vizsgálata az ABC módszer mellett kiterjedt az Activity Based Management-nek (ABM), mint alkalmazható vezetési módszernek a hadsereg által végrehajtott feladatok funkcionális szemléletű irányításának a védelmi tervezés, programozás és gazdálkodás kulcsfontosságú területein. Az ABC módszer lehetővé teszi a költségek felosztását teljes költség és járulékos költség elemekre, melynek segítségével lehetővé válik a különböző teljesítmények költségének összehasonlítása, az egyedi teljesítmények költségének becslése.

Egy másik, szintén brit kutatás a gazdálkodásról szóló beszámolás területén az erőforrás számvitel és a költségvetés összekapcsolását célozza meg, amely az üzemgazdasági számvitelnek a védelmi szektor területén történő alkalmazásával számol. Tartalmaz egy *Mérleget* és egy hozzákapcsolódó *Beszámolót*, amely a védelmi szervezeteknél az összes meglevő eszközt felsorolja és értékeli, valamint egy Működési költség kimutatást, amely az év során felhasznált erőforrásokat mutatja be (beleértve az értékcsökkenési leírást és az eszközök utáni kamat terheket is). A beszámolási mechanizmus idején folyamatos a kontroll a szervezetektől elvárt teljesítmények és szervezeti célkitűzések végrehajtása és a rendelkezésre álló költségvetés felhasználása között. A Beszámoló nyújt alapot a rendszeres értékeléshez, a teljesítmény felülvizsgálathoz és a felelősség delegálásához. A Mérleg és Beszámoló szoros kapcsolatban áll a Brit Védelmi Minisztérium által alkalmazott korszerű Vezetői Információs Rendszer (Management Information System – MIS) "red-light system" elvén működő „Prizma” nevű controlling – monitoring rendszerével. Ahol a "red-light" módszer egy színkódos elven működő on-line jelentési rendszert alkalmazó monitoring rendszer alapja, ahol színkódokkal a problémák súlyosságát jelölik. A vörös szín a problémás területek szemléletes, figyelemfelkeltő jelzésére szolgál, amelynek további részletezése a „drill down – mély lefűrés” informatikai technológia alkalmazásával biztosítható, melynek segítségével a controller eljuthat a probléma gyökeréhez.

B/ Az *Amerikai Egyesült Államok Védelmi Minisztériuma* is több tanulmányt finanszíroz a katonai tevékenységek költség és teljesítmény mérésének integrált felfogáson alapuló összekapcsolására. Ösztönzik a költségek mérésének és a költséggazdálkodásnak az üzleti élet területén bevált módszereinek adaptálását (*Angelis, D.I* 1999). A *pilot project* végrehajtására a Légierő Anyagi Parancsnokságánál (Air Force Material Command in Ohio) került sor. A kísérlet folyamán a Légierő Parancsnokság elrendelte, hogy minden parancsnokság a maga szintjén határozza meg alapvető feladatait a hozzájuk rendelhető mérhető outputokkal egyetemben és kapcsolja őket a Légierő Parancsnokságok küldetéséhez és alapkompenciájához. A stratégiai célokban a miért kérdések, a feladatokban a mit kérdések dominálnak.

A fő cél: biztosítani a hadműveleti és kiszolgáló információs rendszerek felhasználásával, a költségek csökkentése mellett a teljesítmények (*védelmi értékek*)

növelését. Ezért elvárják a Légierőtől, hogy mérje költségeit és teljesítményét. Irányelvként határozták meg, hogy 2005-ig csökkentsék a Parancsnokságok költségeit reálértékben 5 %-kal, s közben biztosítsák a teljesítmény előírt minőségi sztenderdjait. Mielőtt azonban a Légierő Parancsnokság hozzákezdhetne a költségek csökkentéséhez, ahhoz először meg kell teremtenie a költségek mérésének lehetőségét, hiszen *csak azzal lehet gazdálkodni, amit mérni is lehet, amit nem tudsz mérni, azzal nem tudsz gazdálkodni*. A Légierő Parancsnokság védelmi tevékenységét nyolc fő területre bontották meg, s mindegyik tevékenységi terület élére egy-egy műveleti vezetőt jelöltek ki (*Chief of Operating Officer-COO*), aki felelős az irányítási körébe tartozó területek feladat struktúrájának kidolgozásáért, a kapcsolódó teljesítménymércék meghatározásáért, valamint a teljesítmények költségének és minőségének folyamatos ellenőrzéséért (*monitoring*-jáért). A költségek és teljesítmények összehangolt számadási kötelezettsége az a rendszer, amely képes pontosan és tisztán mérni a védelmi feladatok megvalósulásának hatékonyságát. A kísérlet alatt bebizonyították, hogy a tevékenységek mérésének és a hozzá tartozó költségek elemzéséhez elengedhetetlen feltétel a katonai számviteli tevékenység újjászervezése a **T**evékenység **A**lapú **K**öltségszámítás (**TAK**), az **A**ctivity **B**ased **C**osting (**ABC**) módszer bevezetése a vezetői számvitel területén. Az ABC rendszer nyomon követi a költségeket a felhasznált erőforrásoktól (munka, hadieszközök, utazás stb.) a tevékenységeken keresztül a kibocsátásokig bezárólag. Ez a funkció az, amely alapvetően megkülönbözteti az ABC-t a hagyományos költségszámítási rendszerektől, a költségeket nyomon követi az erőforráselemtől a kibocsátásig. Az ABC módszer alkalmazásának további előnyei között emelik ki a védelmi tevékenységek teljes körű leltározását, feltérképezését (*activity mapping*) és besorolását (*classification*). A szervezeti tevékenységek azonosítása és meghatározása három területen szolgáltat előnyöket a védelmi tevékenységek menedzselése mellett. Először is rálátást tesz lehetővé a vezetők részére az alapvető védelmi folyamatokra. Egyben választ ad a „miért és hogyan?” végzem a feladataimat kérdésekre is.

A védelmi tevékenységek osztályozása és mérése elsősorban hasznos a tevékenységek értékének és hatékonyságának megértéséhez. Másodsorban biztosítja a költségek tevékenységek (feladatok, programok) szerinti nyomon követését, a költségek mérését a különböző tevékenységek teljesítésével együtt. Lehetővé teszi az egység költségek (*unit cost*) előállítását az összehasonlíthatóság és a hatékonyság szolgálatában.

Végezetül az ABC biztosítja a vezetés számára a költségek tevékenységek szerinti korrekt és logikus módon történő nyomon követését, a költségvetés átláthatóságát (*transparency*), amely különösen fontos a közvetett, más néven általános költségek (*overhead cost*) feltárása és nagyságának csökkentése miatt. A légierő védelmi tevékenységének feltérképezésekor a pilot program résztvevői nagymértékben támaszkodtak az Integrated Definition for Functional Modeling üzleti ABC szoftver csomagra költségszámítási modelljük kialakításakor. A költséggazdálkodás területén az eredményességet az egységköltségek alakulásán keresztül vizsgálták, míg a hatékonyságot a tevékenység minőségi standardjainak teljesülésével értékelték. Az egységköltség és a tevékenységmutató egyidőben történő előállítása biztosítja a vezetés részére döntéseik gazdasági kihatásainak gyors visszacsatolását, döntéseik jövőbeni hatásainak valósághű modellezését, szimulálását a saját és a hozzá hasonló szervezetek vonatkozásában. Továbbá mintaként szolgálhat egy megfelelő viszonyítási pont (*objective benchmark*) jövőbeni kialakításának elméleti és gyakorlati alapjául.

Összességében a minta programban (*pilot project*) kinyilvánításra került, hogy a költséggazdálkodást közvetlenül és szorosan össze kell kötni a teljesítménymérési rendszerekkel (*performance measurement systems*), hogy így támogassa a védelmi szervezetek működésével kapcsolatos döntéseknél a szükséges és elengedhetetlenül fontos költség/hatékonyság (haszon) elemzéseket a védelmi erőforrásokkal történő eredményes és hatékony gazdálkodás megvalósítása során.

C/ A német Bundeswehrben folytatott controlling pilot projektek kapcsán is sikeres alkalmazásokról számoltak be a kutatók. A költség- és tevékenység-számvetés a gazdasági módszereket alkalmazó korszerű katonai vezetés legfontosabb és legösszetettebb eszközzrendszere (Varga L, 2001). A Bundeswehrtól végrehajtott controlling kísérletek egybeestek a Németországban az állami, költségvetési szféra gazdaságosabb működésére irányuló kormányzati szándékokkal. A kísérletek tapasztalatait felhasználva 1998-ban már 280 szolgálati helyen vezették be a controlling szemléleten alapuló korszerű gazdálkodási módszereket. A bevezetés után nagymértékben támaszkodtak polgári tanácsadó cégek szolgáltatásaira, segítségükkel kezdték el megvalósítani azokat a bevált üzemgazdasági és controlling módszereket, amelyeket a nagy polgári termelő és kereskedelmi vállalatoknál már régóta sikeresen

alkalmaznak. Ezek segítségével kimutathatják, hogy a Bundeswehren belül melyik katonai szervezet mennyibe kerül. A katonai szervezeten belül az alegység, részegység, helyileg elkülönült rész, fő feladat, feladat, részfeladat működtetése milyen költségvonzatokkal jár. Végeredményben teljesül a modern védelmi gazdálkodás egyik legfontosabb célja, melynek következtében minden katonai vezető tisztában van/lesz azzal, hogy döntéseik milyen költségkihatásokkal járnak, más szóval erősödik a hadsereg költségtudatossága. A kísérletek alatt modernizálták a Bundeswehrben alkalmazott számviteli rendszereket és gépesítették a hozzá tartozó számítógépes infrastruktúrát. Hozzákezdtek a német katonai számlatükör számlaosztályai közül a költséghelyek és költségviselők részletező, testre szabott bevezetéséhez.

A számviteli rendszer korszerűsítése révén elérhetővé vált költség- és tevékenységtablókkal hatékony controllingot tettek lehetővé. Nézetük szerint a controlling az alapja a tervadatokon nyugvó "kell-van", "mi van, ha" jellegű elemzéseknek, a programorientált költségvetési tervezési rendszereknek és az időbeni belső és külső információszolgáltatásnak. Ehhez a tényeken nyugvó vezetésnek meg kell teremtenie a személyi állomány költség- és tevékenységtudatának kialakítását és elmélyítését, mint a korszerű és hatékony vezetés legfontosabb előfeltételét. Fontos feladata volt a kísérletnek az értékelt és elemzett erőforrásigények szembeállítását a tevékenységekkel, mellyel nagymértékben hozzájárult a bizonytalansági tényező csökkentéséhez és az ellenőrzési folyamatban az eredménykontrollhoz.

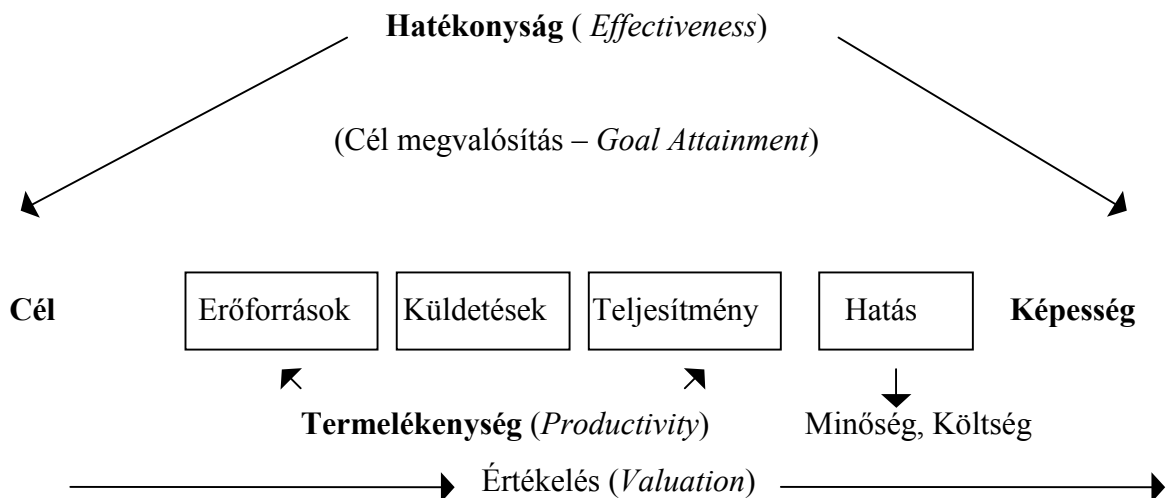
D/ A 90-es évek végén *Svédországban is kiterjedt kutatásokba és kísérletekbe* kezdtek a védelmi szervezetek gazdálkodási hatékonyságának kimutatása, mérhetősége irányában. A svéd Nemzetvédelmi Kollégium (Akadémia) (*National Defence College*) Vezetéstudományi Tanszékének tanárai kezdték el vizsgálni – a védelmi szervezetek gazdálkodási hatékonyságának feltárása folyamán – a vezetői számvitel és a hozzá szorosan kapcsolódó controlling technikák és módszerek alkalmazásának kérdéseit. Itt kell megemlíteni Jan Sigfridsson és Anders Grönlund munkásságát a svéd haderőnél lefolytatott hatékonysági vizsgálataik terén, melynek során megállapították, hogy a szegényes vezetői számviteli alkalmazások és a gyenge vezetői ellenőrzés következtében a svéd hadseregnél a pazarlás és a gazdálkodási hatékonyság hiánya egyre súlyosabb méreteket öltött (*Sigfridsson J, 2000; Grönlund A-Sigfridsson J,*

2001). Általános hibaként állapították meg, hogy a svéd védelmi szervezetek és egységek nem képesek rangsorolni és rendezni saját stratégiai céljaikat, azokat nem tudják a végrehajtó szint számára leképezni, s egyedi célokká, feladatokká konvertálni. Ma már nemcsak az a fontos, hogy "mit kell tenni?", hanem hogy „hogyan valósítsa meg?” jobban és kevesebb pénzből ugyanazt a katonai szervezet.

Kritizálták a tradicionális számviteli információs rendszert és megújítás irányában tettek javaslatokat, köztük a vezetői számviteli tevékenység kialakítására. A vezetői számviteli területet alkalmassá kell tenni a Stratégiai Vezetői Számvitel (*Strategic Management Accounting*) releváns adatokkal történő ellátására, távlati célként előkészíteni a Balanced Scorecard (BSC) hosszú távú alkalmazásának lehetőségét. A Svéd Fegyveres Erőknél 2000-ben, a kormányzat és más stakeholderek szigorú kritikáira válaszlépésként bevezették az új vezetői számviteli rendszert. Az új típusú vezetői számviteli rendszertől elvárták, hogy minden védelmi költség (a védelmi tevékenység érdekében végrehajtott eszközfelhasználás) legyen jól meghatározható, elhatárolható és jól megosztható, a stratégiai tervben kialakított küldetésnek megfelelő programokra és feladatokra egészen a feladatok megoldásában aktívan tevékenykedő végrehajtó katonai szervezetekig bezárólag (Grönlund A, Sigfridsson J, 2001).

Ezen feladatok megvalósítása érdekében került sor az új Controlling kézikönyv, szabályzat (*Handbook for Controlling, Valuation, Analysing and Accounting in the Armed Forces*) megjelentetésére. Az új szabályzat szerint valamennyi védelmi feladatnak a védelem küldetéseként megfogalmazott stratégiai cél alábontását kell szolgálnia, azaz küldetés (*mission*) orientáltan kell kezelni azokat. A misszió a megvalósított célok és részcélok értékelése révén kerül majd minősítésre a későbbiekben. A stratégiai feladatokat lebontották különböző védelmi (rész- és al-) tevékenységekre. Amikor a részfeladatok a kívánt szinten teljesülnek, akkor ezek eredőjében a misszió, mint teljesítmény is realizálódik a mérési és értékelési folyamat végén. Ez az a rendező elv, amely biztosítja, a működési hatékonyság értékelhetővé válását, s a mért teljesítmények költségben és minőségben egymáshoz történő összehasonlítását.

A svéd controlling modell szemléletének sémája a következők szerint épül fel:



2.SZ. ÁBRA: A SVÉD CONTROLLING MODELL

(FORRÁS: Grönlund A, Sigfridsson J, 2001. 8. old.)

Összességében tehát megállapítható, hogy a világ vezető hatalmai, hadseregeik tekintetében, az eredményesség és a hatékonyság mellett szavaztak. A védelmi szférában realizálható megtakarítást, az úgynevezett békeosztalékot valamennyien hatékonyan kívánják felhasználni országuk gazdasági jólétének javítása céljából. Az eredményesség/hatékonyság kulcsát a védelemgazdaságban a költségvetési gazdálkodás megújításában, az üzleti élet területén bevált módszerek és alkalmazások védelmi területen történő adaptálásában és felhasználásában látják. Köztük kiemelt szerepet tölt be a vezetői ellenőrzés (management control), más néven controlling bevezetése és alkalmazása. A controlling magját a stratégiai menedzsmentből ismert gondolati kör mentén helyezik el. Felismerve a védelmi tevékenységek klasszifikációjának kiszélesítése iránti igényt, a tevékenységek és költségek párhuzamos mérésének szem előtt tartásával, szakítva a védelmi szervezeteknél eddig alkalmazott hagyományos nyilvántartási és beszámolási gyakorlattal. Törekednek az erőforrások (input-ok) és a képességek (output-ok) összekapcsolására a védelmi tervezés, a gazdasági folyamatok nyilvántartása és a beszámolók területén. Több figyelmet szánnak a programok és az erőforrás költségek hosszabb távú változására és annak figyelésére. Ezzel megfelelő alapot teremtenek a programok és a költségvetés igazolására, alátámasztására, egyben elősegítik a védelmi költségvetés felügyeletét (checks and balances). Természetesen e munkákhoz a controlling alkalmazása mellett jelentős szerepet szánnak a controlling részének számító monitoring tevékenységnek, ezen túlmenően a Total Quality



Management (TQM) néven megismert minőségbiztosítási rendszereknek és az egységköltségen (unit cost) végrehajtható összehasonlítási (benchmarking) módszertannak. A megújulás körvonalai és a feladatok adottak a védelemért felelős felsővezetők részére. A benchmark, a viszonyítási alap a fejlett országokban végbemenő védelemgazdasági koncepcióváltás, melynek következtében a magyar védelmi szféra egyik alapvető feladata a Honvédelmi Minisztérium és a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodásának teljes körű újragondolása és radikális megújítása lesz.

### 3.3 A kutatás érvényessége és hasznossága

A kutatás jelentősége és várható haszna elméleti oldalról a hadseregben alkalmazható controlling módszerek, eszközök és technikák adaptív kidolgozása és megteremtése, a katonai controlling tevékenység elméleti alapvetéseinek megfogalmazása. Gyakorlati szempontból jelentőségét egy, a hadsereg részéről a jövőben használható controlling rendszer kidolgozásában jelöltem meg, amely megfelelő alapul szolgálhat a hadsereg és más fegyveres testületek részére a költségvetési gazdálkodási formák hatékonyságának biztosításában, a különböző ellátási és kiszolgálási feladatok a gazdaságos és optimális végrehajtásában. A katonai szervezetek gazdálkodása terén gyakran találkozhatunk napjainkban a következő megfogalmazással:

*"Mindenhol spórolnunk kell, ahol csak lehetséges! Bármibe is kerül ez nekünk."*

(Egy gyakran használt veszélyes jelszó napjainkból)

Ez a régről itt maradt szemlélet sajnos még ma is hatással van a védelmi szervezetek gazdálkodására. Elég csak a költségvetési takarékossgot szem előtt tartó általános költségvetési megszorításokra és leépítésekre gondolni. Ahol a költségvetési előirányzatokat és kvótapénzeket nem finanszírozzák meg, de a feladatok maradéktalan teljesítését viszont továbbra is elvárják. Ennek a tarthatatlan állapotnak a felszámolásáért a védelmi szektor és az államháztartás irányításának területén dolgozó felsővezetők, valamint a végrehajtásban tevékenykedő középvezetők egyaránt felelősséggel tartoznak.

Az új stratégiai gondolkodást magáénak valló vezetés megköveteli a célok teljesülésének mérését, folyamatos megfigyelését és ellenőrzését (*controlling-monitoring*), valamint az eredmények értékelését. A megvalósítás (*implementation*) és értékelés (*evaluation*) nem várhat a célok megvalósulásának végső időpontjáig, azokat a folyamat belső és elválaszthatatlan, folyamatosan jelenlevő részének kell tekinteni. A felelősség érzetének kell áthatnia a közszolgálati szervek működésének valamennyi területét a tervezéstől, a végrehajtáson át a célok teljesülésének értékeléséig. Biztosítani

kell a döntéshozók részére a köztes információkat, melyek segítségével látható, hogy a kitűzött célok teljesülése mennyiben racionális, illetve lehetséges.

A védelmi szervek működésének sikerét nagymértékben befolyásolják, hogy gazdálkodási filozófiájuk és belső értékeik (*core value*), alapkompenciájuk (*core competence*) mennyiben felelnek meg a kulcs stakeholderek elvárásainak és társadalomban kialakult etikai standardoknak. A stakeholder elemzés is egy mód, s egyben etikai szükségszerűség arra, hogy a közszolgálati szervek döntéshozói és tervezésért felelős vezetői elgondolkodjanak a szervezetüket körülvevő környezetről. A döntéshozóknak, parancsnokoknak fel kell készülniük arra, hogy szükség esetén képesek legyenek szervezetük megújítására (*reinventing*) és tevékenységük újjáalakítására (*reengineering*) és a gazdaságosan nem menedzselhető, nem kimondottan a védelmi tevékenységgel összefüggő tevékenységek kiszervezésére (*outsourcing*).

Mikor van szükség a fenti nagyléptékű beavatkozásra? Mi a kritériuma (*érdekeltség a kívánt outputban*), a kulcsa, a siker faktora a szervezeti teljesítménynek, amelynek figyelembevétele elengedhetetlen a védelmi szervezetek tevékenységének minősítésében. A controlling-monitoring csoportnak folyamatosan szükséges mérni és elemezni a külső és belső stakeholderek viszonyulását a kitűzött célokhoz. Mennyiben biztosítottak a védelmi szervezetek működéséhez szükséges erőforrások és mennyiben elégedettek az ügyfelek, nevezetesen az ország lakossága a hadsereg működésével.

A stratégiai kérdésnek számító belső erősségek és gyengeségek meghatározása is megköveteli, hogy a védelmi szektor szervezetei folyamatosan ellenőrizzék és értékeljék erőforrásaikat (*input*), megvalósítandó stratégiájukat és saját teljesítményüket (*output*). Napjainkban a védelmi szervezetek részére rendelkezésre álló információk csak a hagyományos osztályozást követő bér és teljesített tényleges kiadások szerinti bontásban találhatók meg. Ezért aztán kevés az olyan védelmi szervezet, amelynek tiszta képe van küldetésének, belső értéként megtestesülő céljának, megkülönböztető képességének, kultúrájának és output korlátjának az alakulásáról. Meg kell győződnie működésének stabilitásáról, s a változásokra reagálása tekintetében a rendelkezésre álló és már

felhasznált erőforrásokról. A védelmi szervezetek nagyon keveset tudnak ma mondani saját output-jukról. Nem képesek meghatározni inputjuk felhasználásának hatékony módját sem. Hasonlóan nem tudnak beszámolni az input és az output között fennálló kapcsolataikról sem. Teszik ezt annak ellenére, hogy ma már nem elég meghatározni az output mennyiségét, lényeges és egyre fontosabb szempont az output minősége is. Meg kell oldani az outputok mérésének mennyiségi és minőségi kereteit (*Pete P, 1997*). A mennyiségi és minőségi teljesítménymérés hiánya ma még egyaránt probléma a közszolgálati szervezeteknek és a stakeholdereknek (*Smith, 1997*). „Nem tudsz hatékonyan gazdálkodni, ha nem tudsz mérni!” mondják a profit orientált szféra gazdasági vezetői. Ezért vezetői tevékenységük gyakorlása közben mindent megtesznek – költség és árbevétel oldalról egyaránt – a mérhetőségi követelmények megteremtése érdekében.

Ha a védelmi szféra nem tud hathatósan megfelelni a stakeholderek teljesítmény kritériumainak, s nincs tekintettel a belső értékekre, akkor előfordulhat, hogy a stakeholderek megvonhatják támogatásaikat. Ez a fenyegetettség folyamatosan jelen van, s ez az egyik oka annak, hogy a közszolgálati szervezetek hozzákezdnek az újjáalakításukkal, a folyamatok újrászervezésével vagy teljes körű minőségi vezetéssel (TQM) járó kísérletekhez a haderőreform keretében. A szervezeti teljesítményről szóló információk hiánya kialakíthatja, illetve megszilárdíthatja a szervezeti konfliktusokat. Teljesítmény kritérium és információk nélkül nincs mód az alternatív stratégiák, erőforrás allokációk, szervezeti struktúrák és erőmegosztások értékelésére sem. Az egyre sűrűbben tapasztalható szervezeti konfliktusok könnyen megrendíthetik a stakeholdereknek a közszolgálati-védelmi szervezet jövőjével kapcsolatos elképzeléseit és forrásokkal történő ellátását, támogatását a szervezet küldetésének teljesítésében, amely végső esetben a védelmi szervezetek megszüntetését is eredményezhetik.

A szervezeti konfliktusok minősítése és feloldása vagy megoldása megfelelő teljesítmény kritériumon alapuló mérési rendszer nélkül sokszor téves megoldásokat eredményezhet a kulcspozícióban levő döntéshozóknál. A védelmi szervek teljesítmény mérési rendszerének tökéletesítése korunk egyik legnagyobb kihívása a védelemgazdaságtan mikro- és makro-folyamatainak korszerűsítésével foglalkozó

politikai döntéshozók, gazdasági vezetők és parancsnokok számára. Csak egy korszerű mérési rendszer nyújthat megfelelő védőhálót a védelmi szerveknél dolgozó döntéshozók, valamint a közszolgálati szervek munkáját minősíteni köteles kormányzati szervek, s nem utolsósorban a védelmi szolgáltatást igénybevevő „kvázi ügyfelek”, mint adófizető állampolgárok számára.

Az Egyesült Államokban ennek megfelelően a 90-es évek elejétől különböző kezdeményezések indultak a kimutatható közszolgálati teljesítmények megállapítása céljából. Többek között ez az akarat öltött testet az 1993-ban kiadott 103-62 Kormányzati Teljesítmények és Eredmények Törvényben (*GPRA-Government Performance and Result Act*). A törvény szerint elvárt tevékenység, hogy a kormányzati szervek kezdjenek hozzá az outcome-output méréséhez, a folyamat és input számbavételéhez hasonlóan, azokhoz szervesen kapcsolódóan. Minden tradicionális költségvetési tervet ki kell egészíteni egy hozzá kapcsolódó teljesítmény tervvel (*performance plan*). Azaz ki kell mutatni, hogy az inputként rendelkezésre bocsátott erőforrások milyen közszolgálati outputokban öltenek testet (*Melese, 1999*). Ennek megfelelően számos államban hozzákezdtek a teljesítmény orientált tervezési és értékelési rendszerek kidolgozásához. Mivel csak a szervezeti teljesítmények reális értékelése révén lehet meghatározni a közszolgálati szervek megkülönböztető (*distinctive competencies*) vagy más néven belső, lényegi (*core competencies*) alkalmasságának és képességének (*capabilities*) meghatározását. Alapvető vizsgálati szempont a közszolgálati szervezet tevékenységének vizsgálata a mit, hogyan, miért (filozófia), hely, idő és a ki kérdések szerint. Ennek megfelelően a védelmi szervezetek stratégiáját célok, politikák, programok, tevékenységek, optimális erőforrás allokációk figyelembevételével kell kialakítani. A kérdésekre megfelelni azonban, csak egy modern több szempontot mérlegelni és elemezni képes mérési és értékelési rendszer kialakításával lehet.

Napjainkban megnövekedett a teljesítmény kritériumok (*performance indicators*) szerepe és jelentősége, amelyeket a controlling és monitoring rendszerek alkalmaznak elsősorban. A teljesítményminősítési szempontoknak egymással szoros kapcsolatban kell állniuk. Vagyis az egyik szempont az oka és egyben folyamánya egy

másik szempontnak, emellett egy szempont része egy több szempontból álló láncnak. Tevékenység-eredmény láncolat, mint ok-okozat állnak egymással szoros kapcsolatban a közszolgálati szervek akciótervében. Az akciótervezés végrehajtásakor kiemelt figyelmet kell fordítani:

- a megvalósítási és kivitelezési szerepekre és a velük járó felelősségi rendszer kialakítására;
- a kiemelt célok és elvárt eredmények meghatározására, a mérföldkövek lerakására;
- a kiemelt tevékenységek és fontos részletek kimunkálására;
- erőforrás igények meghatározására;
- ellenőrzés, controlling és közbeeső korrekciós eljárások kialakítására;
- nyilvántartási és beszámolási eljárások kidolgozására.

A szervezeti célok, szervezeti felépítés és rendszer – beleértve az erőforrás elosztási rendszert – tisztázása segíti a vezetőket a szervezet előtt álló feladatok jobb és hatékonyabb teljesítésében. További haszonként jelentkezik működésük folyamatos szabályozásának és ellenőrzésének a lehetősége. Fontos megállapítani, hogy melyik szervezeti cél teljesült, s emellett nem mellékes a teljesülés hatékonysága sem. Továbbá fontos tudni azt is, hogy melyik szervezeti cél az, amely nem teljesült és annak a miértjét. Csak mindezeknek az ismeretében tudunk értékelhető bázist teremteni a költségvetési szerv szervezeti teljesítményének minősítéséhez, s szükség esetén a változtatások feltételeinek megteremtéséhez, s végezetül a szükséges beavatkozások végrehajtásához.

Saját bőrünkön tapasztalhatjuk (mint fogyasztó és közalkalmazott egyaránt), hogy már elmúlt a közszolgálati szervezetek halhatatlanságának az ideje, mely szerint a közszolgálati szerepvállalás nem módosítható. Napjainkban együtt élünk a folyamatos költségvetési megszorítások, lefaragások (*cutback management*), a leépítések, átszervezések (*downsizing*), kiszervezések (*outsourcing*), jelenével, amely lényegesen átalakítja az állam közszolgálati szerepvállalását.

Hasonló jelenségeknek lehettünk tanúi a Magyar Honvédség szervezeteinek a rendszerváltozástól kezdve végbement folyamatos átszervezésekor és leépítésekor. Közgazdasági megfontolások alapján közszolgálati szervezetek szűnnek meg, illetve méreteikben és feladataikban szűkülnek egyik napról a másikra, ahol a piac hatékonyabban, jobb minőségben és olcsóbban képes biztosítani a szolgáltatást a társadalom számára.

Napjainkban uralkodó közösségi döntéshez (*public choice*) kapcsolódó elmélet alapirányzat úgy látszik, hogy megfordulni látszik hazánkban. Mely szerint, azokon a területeken, ahol az állam kudarcot vallott, ott a piac vegye át szerepét (Pete, 2001). Természetesen ez nem jelenti, és nem jelentheti a közszolgálati szervezetek teljes körű kivonulását a társadalmak karitatív és klasszikusnak mondható közszolgálati területeiről (pl. közigazgatás, rend és jogbiztonság, honvédelem stb.). Hanem tovább kell lépni és meg kell teremteni azokat az alapvető feltételeket, amelyek a közszolgálati szervezetek működési hatékonyságának biztosítását szolgálják, az adófizetők pénzével való takarékos gazdálkodást lehetővé tevő állami szintű hatékonysági programok kidolgozásával.

A védelmi szerveknek is meg kell védeni pozíciójukat az állami költségvetés pénzalapjainak újraelosztása mellett, be kell számolni a stakeholderek felé, hogy mire, miért, hogyan és hol kívánják az igényelt forrásokat felhasználni. Mindehhez szükséges tisztázni tevékenységüket is, amelyek megkülönböztetett és különleges pozíciókat jelentenek számukra. Ez a megkülönböztetett gondoskodás és odafigyelés jelenti a közszolgálati szervezetek versenyelőnyét a versenyszférával szemben. Amennyiben ilyen megkülönböztető és különleges pozícióval nem bírnak, akkor tevékenységük többnyire megérett a privatizációra. A közszolgálati tevékenység privatizációja is gazdasági döntések egyik fajtája, amelyhez szintén korrekt és értékelhető gazdasági és más pénzügyi mutatókat tartalmazó adatok szükségesek. A védelmi tevékenységek megfelelő adatok hiányában végrehajtott privatizációja vagy outsourcing-ja összességében sértheti a közszolgálati tevékenység társadalmi értékítéletét.

## 4 A controlling és a honvédelem

### 4.1 A controlling katonai alkalmazása

A honvédelem köztudottan az egyik legrégebbi állami feladatnak tekinthető, tiszta közjószág (*public goods*), amelynek biztosítása csak az állampolgárok összefogásával – az államon keresztül – tud megvalósulni. Önmagában senki sem képes a saját biztonságát garantálni más országok hadseregeivel szemben. Ugyanakkor a honvédelem, mint közjószág olyan sajátossággal is bír, mely szerint senki sem tudja magát kivonni e szolgáltatás alól, ha az ország területén tartózkodik. Más szóval akár akarja, akár nem, akkor is megvédi őt. Tehát ez a sajátosság, amely a honvédelem tevékenységét a klasszikus közszolgáltatások csoportjába sorolja. Megvédi, mivel lehetetlen kialakítani a nemzet védelmét úgy, hogy a hadsereg védi az egész ország területét és légterét, kivéve "Kovács bácsi nyaralóját" (*Pete*, 1997).

A honvédelem, mint egy sajátos közszolgáltatás, az alapfolyamatait összehasonlítva a vállalkozások üzleti alapon működő alaptevékenységeivel sok közös jellemzőt találunk az output, a termelési érték előállítása közben. Közös bennük, hogy mindkét esetben a gazdasági alapfolyamatok teljesítésekor, mind a termelés, s mind a védelmi szolgáltatás végtermékének előállítása során hasonló erőforrásokat használ fel inputként. A tevékenységek finanszírozása terén viszont már jelentősen eltér ettől a megoldástól. Amíg az egyik esetben a piac láthatatlan kezével méri és minősíti a termelési költségek jogosultságát, addig a közszolgálat, köztük a védelem területén ez a mérés már sokkal nehezebb, bonyolultabb, többszörösen összetett tevékenység. Mérésre csak a költségek érték alapú valós számbavételével, a védelmi szolgáltatás részmutatóinak szubjektív értékelésével, valamint a szolgáltatást "élvezők" (*outcome*) kvalitatív – kérdőíves felmérésével lehet vállalkozni (*Melese*, 1998).

A védelmi szolgáltatás (ügyek) irányítása elsősorban politikai, államigazgatási adminisztratív-közjogi-gazdasági és katonai-szakmai vezetési területekre osztható fel. A védelmi ügyek irányításának, azon belül a honvédség vezetési rendszerének egy átlátható, hierarchikus struktúrát kell képeznie, világos alá-, fölé- és mellérendeltségi viszonyokkal. A normatív és operatív irányítás rendeletek, határozatok, utasítások,



intézkedések és parancsok kiadása révén valósul meg. A gördülékeny működést csak egy célszerűen kialakított védelmi információs-tájékoztató rendszer segítségével lehet csak biztosítani. Az alapvető rendezőelv, hogy a védelmi tárca a politika által kijelölt védelmi doktrínát katonai szakemberekkel közösen megfelelő módon képezze le konkrét katonai szakfeladatokra. Ehhez a honvédelemnek, mint szerves egésznek, szüksége van egy olyan szemléletváltásra, amely ezáltal biztosít egy új típusú vezetést, egy új szemléletmódot, hogy a meglevő forrásokat a lehető legjobban tudja felhasználni (Kennedy, G. 1983).

A katonai controlling által biztosítandó cél, hogy a leköthető erőforrások szűkülése mellett a honvédelem ügye elégséges szinten biztosítható legyen, a honvédelemi ráfordítások nemzetközi benchmarkokban is összehasonlíthatóvá váljanak, mert csak így lehet megvalósítani a jövőre nézve a MH vezetési és gazdálkodási tevékenységének korszerűsítését. A védelmi tervező rendszer megújulása biztosíthatja csak a törvényhozó hatalomnak a védelem területén az eszköz és forrás oldal optimális allokációját a védelmi költségvetés elfogadásán keresztül. Ugyanis, amíg e változásokra nem kerül sor, a törvényhozó hatalom továbbra is csak a fegyveres erők jelentős mértékű mikro-menedzselésén, kézi vezérlésén keresztül képes gyakorolni ellenőrző funkcióját, ami mindenképpen a hatékonyság rovására megy. Ezek azok az érvek, amelyek megerősíthetik a hadsereg gazdasági vezetését is a controlling eszközök és módszerek hadseregen belüli alkalmazásának szükségességéről, egy feladatorientált, átlátható védelmi erőforrás és költségvetési tervezési és beszámolási rendszer megalkotása terén. A katonai controlling elsődleges feladata a védelmi költségvetés átláthatóságának, mint a rendszerváltozás óta létező demokratikus minimumnak a teljesítése.

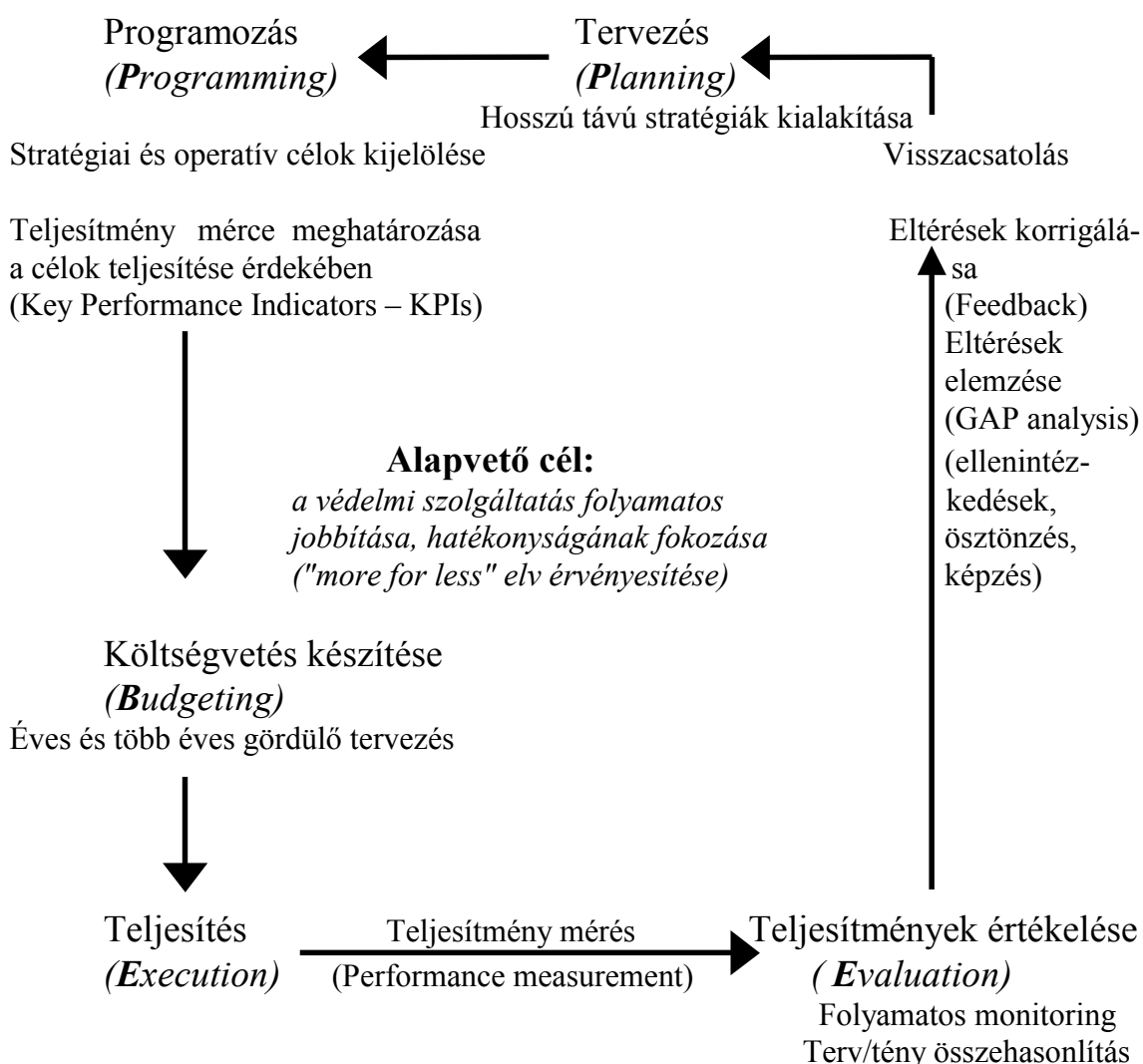
A katonai controlling tevékenység hiányát és egyben szükségességét az alábbi ma már híressé vált, a HM tárca költségvetésének átláthatóságát és nagyságának eltitkolását kifogásoló kritikai megállapítással érzékeltethetjük a legplasztikusabban:

***" Ha a katonaság pénzről és költségekről beszél, egyetlen szavukat sem tudom elhinni. Vagy maguk sem tudják, mit mondanak, vagy olyan erősen védik***

*titkosításokkal ma is körülbástyázott gazdasági és társadalmi hatalmukat, hogy a valóságnak még a körvonalait sem ismerhetjük meg."*<sup>15</sup>

Nemcsak a fenti kritika, hanem a meglevő pénzek szűkülése, a civil kontroll erősödő szerepe az, amely a védelmi minisztérium tárcagazdálkodást irányító folyamataiban is kikényszeríti a controlling technikák adaptálását, a controllingban rejlő költség-csökkentés lehetőségének perspektivikus kihasználása területén. Ezek után tekintsük át a controlling szabályozó kör katonai alkalmazhatóságát a védelemgazdaság területén.

Katonai controlling szabályozó kör felépítése (*Planning, Programming, Budgeting, Execution and Evaluation System – PPBEES*):



3. SZ. ÁBRA: KATONAI CONTROLLING SZABÁLYOZÓ KÖR

(FORRÁS: Williams, Childers, Bartell, DeVore: *PPBS Handbook*, 1993. 42. old.)

<sup>15</sup> (Bródy András: *Aki ilyet nem szeret*, HVG 1997. augusztus 23.)

A katonai controlling alkalmazása szorosan épít a PPBS rendszerként megismert költségvetési gazdálkodási elvre, valamint integrált rendszerére. A szakirodalomból már korábban ismert PPBS rövidítés két további E betűvel egészült ki napjainkban, mivel a tervezéssel párhuzamosan megnőtt a jelentősége a Teljesítés (Execution) vizsgálatának és a Teljesítmények értékelésének (Evaluation). A *PPBEES rendszer, mint controlling* (Management Control) *rendszer* a gazdálkodói gyakorlat diktálta igényeknek megfelelően kibővült és teljessé vált. Ezáltal teremtve lehetőséget a visszacsatolás elvén működő gazdasági szabályozásnak. A PPBS rendszernek a tevékenység és a teljesítmény oldaláról további két „E” betűvel történő kiegészítése, PPBEES rendszerre fejlesztése radikális szakítás a sokhelyütt még ma is alkalmazott tradicionális költségvetési gazdálkodási elvekkel, kísérlet a költségvetési gazdálkodás teljesítmény alapú költséggazdálkodási rendszerre történő átalakítására. Az új elvet magáénak valló controlling szemlélet a záloga annak, hogy a hadsereg a védelmi szolgáltatás folyamatos jobbításának, ezáltal képes hatékonyabb védelmet biztosítani az ország állampolgárai részére.

## 4.2 A katonai controlling a védelmi tárca gazdálkodásának újjászervezésében

A katonai controlling szabályozó körnek megfelelően a HM tárcának is meg kell tenni a szükséges lépéseket a védelmi szektor gazdálkodása terén a vezetési és szervezési tevékenységének megújítása irányába, melyet a következő gondolatok is kellően alátámasztanak:

- a napjainkban végrehajtásra kerülő haderőreform, a hadsereg szervezési és vezetési rendszerének teljes átalakítása, az elmúlt 50 év *tömeghadseregeket jellemző struktúráinak felszámolásával* jár együtt, melynek következtében a hadtápbiztosítás korábbi fogalma is átértékelődik, a hadsereg egyéb biztosítási és kiszolgálási alrendszereivel együtt;
- a hadseregben egyre nagyobb a feszültség a szükségletek és a lehetőségek minősége és mennyisége között, a védelmi költségvetés nem képes finanszírozni valamennyi feladatot, a védelmi költségvetés feladatorientált összeállítása még ma sem biztosított;
- a civil kontroll megjelenésével szükségessé vált a védelmi költségvetés átláthatóságának biztosítása, melyre a jelenlegi információs rendszer viszonylagos elmaradása miatt, annak megújítása nélkül már nem képes;
- a Magyar Honvédség szervezeti reformja megköveteli gazdaság irányítási rendszerének átalakítását, s ez a folyamat nem képzelhető el a gazdasági információs rendszerének megváltoztatása nélkül;
- a gazdasági információs rendszer újjászervezése, ellenben ma már megfelelő alapot biztosít a vezetői számvitel kialakítására, s az arra építkező controlling módszerek és technikák alkalmazására;

- a költséghatékonyság az egyetlen járható út a védelem területén egy időben jelentkező hiányok és feleslegek felszámolásában, az erőforrások megfelelő színvonalú megtervezésében és az allokálás terén az optimális elosztásban.

Mindezen feladatok azok, amelyek jelzik, hogy a XXI. század hadseregében újszerű vezetési elveket és elméleteket kell meghonosítani. Az úgynevezett szovjet iskola *parancsorientált* és a NATO *feladatorientált* vezetési elvei közötti nézetkülönbség ma már tisztán látszik. A szovjet modell merev vezetési szellemét szolgálta ki, és szolgálja még ma is a Magyar Honvédség katonai gazdálkodásának eszköz és intézményrendszere. A NATO orientáció és a tagságunkat követően a napi gyakorlat, a szövetségben végzett munka egyre inkább felszínre hozza a meglevő parancsorientált vezetési rendszer problémáit, nehézségeit és hibáit. A NATO feladatorientált vezetés alapelve a döntési szabadság növekedése a parancsnokok, alparancsnokok önállóságának tekintetében. A feladatorientáció, a horizontális kapcsolatok felértékelődése, a feladatok meghatározása és azok végrehajtási feltételeinek biztosítása mellett szabad kezét ad az alárendelt parancsnok számára, aki az általános cél ismeretében, a szükséges információk és a rendelkezésére álló erőforrások birtokában önállóan, alkotó módon, hozzáértően teljesíti a számára kiszabott feladatokat. Az előljáró parancsnok csak akkor avatkozik be a folyamatba, ha a tévedés súlyos következményekkel járna. NATO tagként a feladatorientált vezetés gyakorlattá válásával a HM gazdálkodást irányító és végző intézményeinek is át kell alakulniuk. Meg kell újulniuk, s az új elveknek megfelelően hozzá kell igazítaniuk intézményi szervezeteiket és gazdálkodási szabályozóikat a feladatorientált vezetési stílushoz.

A szervezet átalakítása azonban önmagában még nem elegendő. Az átalakulással párhuzamosan létre kell hozni, az új szervezeti elemeket kiszolgáló integrált vezetési információs rendszert, amely a gazdálkodási tevékenység racionalizálását biztosító hatékonyságnövelő eszközök, köztük a katonai controlling alkalmazásával a modern vezetési elmélet által adott lehetőségekben *rejlő szinergikus hatás kihasználását* biztosítaná az egész védelmi szektorban.

A NATO országok védelmi költségvetésében a mennyit költünk a védelemre alapvető kérdés áthelyeződött, a hogyan költjük el a leghatékonyabban, a legbölcsebben a rendelkezésünkre álló költségvetési forrásokat kérdéskörre. A biztonságpolitika és a védelmi politika dinamizmusa elvárja, a védelemtervezési, programozási, költségvetési, végrehajtási és értékelési folyamatok (PPBEES) megújulását a hazai védelemgazdasági gyakorlatunk területén. A megújulást hívatott biztosítani a controlling szemlélet térhódítása a védelmi szervezetek gazdálkodásában. A szervezeti és a védelemgazdasági kultúra változása révén el kell érni a hadsereg védelmi szakfeladatainak program-orientált megtervezését és hatékony végrehajtását, a minőségmenedzsment hatására a folyamatos jobbítás elvének szem előtt tartásával, a teljesítmények mérésén keresztül a benchmarking lehetőségének biztosításával, egy jobb, hatékonyabb, finanszírozhatóbb és gazdálkodásában átláthatóbb védelmi szolgáltatás megvalósítását az adófizető polgárok és az ország védelmének javára.

## **5 A tevékenység (program vagy folyamat) orientált megközelítés érvényesítése a katonai controlling területén**

### **5.1 A védelmi tevékenységnek erőforrás alapon történő folyamat szemléletű megközelítése**

A védelmi erőforrások meghatározásakor figyelembe kell vennünk mindazon erőforrásokat, amelyek a védelmi feladat teljesítésekor rendelkezésre állnak és szabadon felhasználhatóak, köztük:

- a személyi állomány (katonák, közalkalmazottak, mint emberi erőforrás)
- az anyagok – készletek,
- a laktanyák, vezetési pontok (épületek), harci és haditechnikai eszközök és felszerelések
- a katonai infrastruktúra, (közlekedést szolgáló repülőterek, kikötők, belső utak, vasúti pályák)
- a hadi szakanyagok, katonák szállítását szolgáló csővezetékek, járművek,
- az anyagi és kommunikációs szolgáltatások (energia, hírközlés stb.),
- a háborús és békevezetést szolgáló különféle katonai és gazdasági információs rendszerek.

A felsorolás nem teljes, hiányzik belőle egy, az üzleti közgazdaságtanban jól ismert erőforrás kategória a pénz. Miért nem tekinthetjük a pénzt önálló erőforrásnak a védelem szempontjából, noha köztudott, hogy a háborúhoz pénz, pénz és pénz kell. Montecuccoli mondása természetesen igaz, de önálló erőforrás elemként napjainkban még sincs jelen a hadsereg védelmi feladatának meghatározásánál. A pénz csak értékmérő és forgalmi eszköz szerepében funkcionálhat, mivel a hadsereg alaprendeltetésétől a pénz hitelezési és befektetési funkciója idegen. A pénz a vállalkozóknál a befektetéssel, illetve a teljesítmények értékesítésével kerül a vállalatához. Gazdasági döntésük eredményeként kerül eldöntésre, hogy a pénzt tevékenységük bővítésére illetve banki befektetésként hasznosítják a jövőre nézve. Döntésükben a kamat és az elérhető profit nagysága az, amely nagymértékben determinál. Hasonló felfogást a hadsereg gazdálkodásában nem figyelhetünk meg, mivel

a hadsereghez költségvetési támogatás formájában került pénz *a védelmi szolgáltatás* ellenértéke, amely *új értéket nem hoz létre, csak védelmezi azt*. Védelmezi a békés és nyugodt társadalmi léthez szorosan hozzátartozó nemzetgazdasági folyamatokat. Más szóval "védernyőt" biztosít az újratermelési folyamatok zavartalanságához. A hadseregnél, a védelmi szektorban a pénz elsősorban forgalmi eszközként van jelen, s a különféle erőforrások optimális allokációját segíti elő, a különböző védelmi alternatívák megvalósításakor.

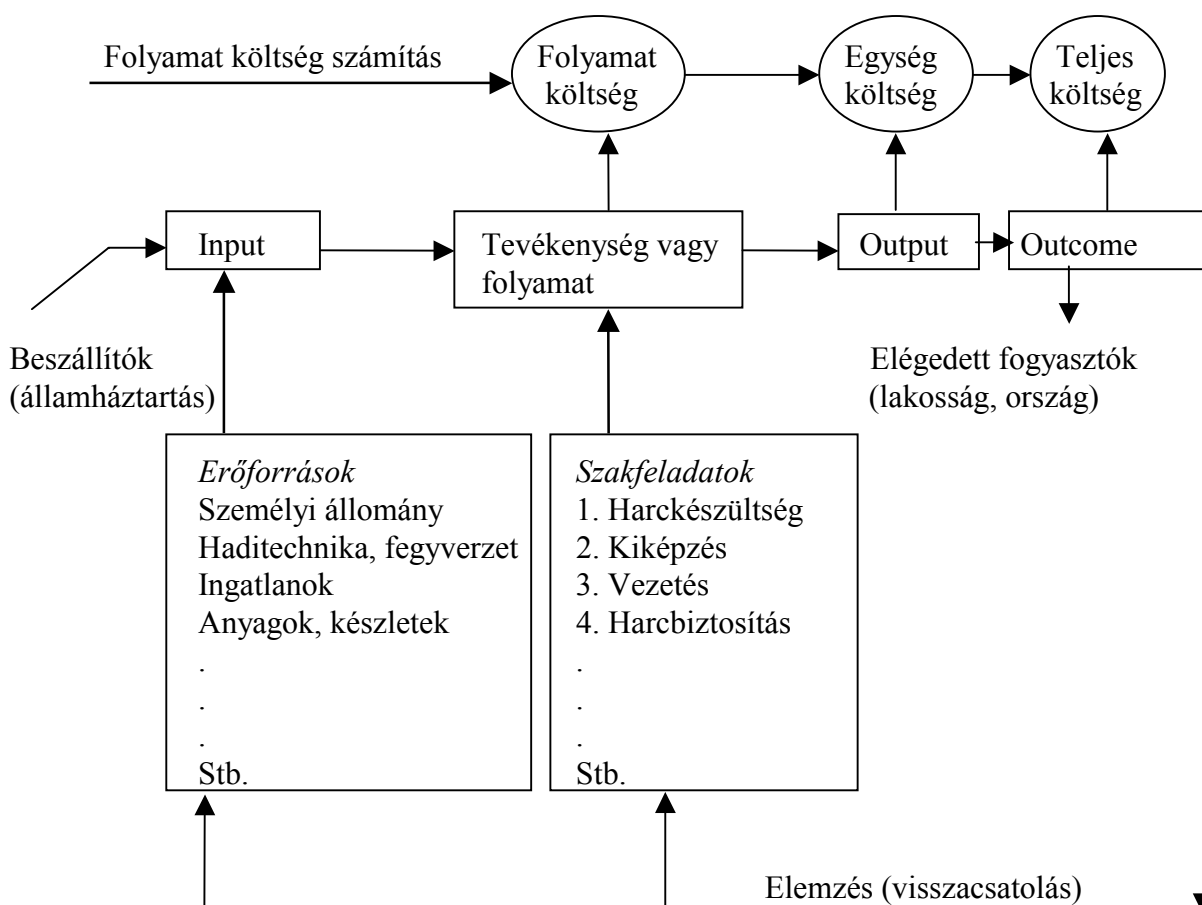
A védelmi erőforráshalmaz egyes elemei mennyiségben és értékben is változnak, míg mások, csak értékben. Az elemhalmaz a védelmi szolgáltatás teljesítése közben folytonosan változik. A változásokat sokféle ok (külső – belső), természeti, biológiai és emberi beavatkozások is előidézhetik. Minden erőforrás változás kihatással van a rendszer kimenetelére, ezért a vezetésnek minden erőforrás terv és változtatás gazdálkodási kihatását a döntés előkészítés fázisában mérlegelnie kell. Az erőforrások egymással is kapcsolatban vannak, az erőforrás kapcsolatok láthatóvá tétele erőforrásmátrixokban mutathatóak ki. Az erőforrások kapcsolatai szempontjából jelentősebb a rendszer erőforrásai és produktumai között kialakult kapcsolatok köre. A védelemre fordított GDP részelemzése szempontjából nagyon fontos a konvertáló rendszer működése (4. sz. ábra), a bemeneti erőforráselemek (inputok) átalakítása (transzformálása) védelmi outputtá, más néven védelmi szolgáltatássá. A transzformáló rendszer „fekete doboz”-ként való értelmezése a modern rendszerelméleti gondolkodáson alapul, amely az input és az output közötti sztochasztikus kapcsolatok, és összefüggések meghatározását kiemelt fontosságú adatként értelmezi.

Minden jól *nyomon követhető (mérhető) input erőforrás* egy-egy tevékenységhez kerül felosztásra, melynek következtében meghatározhatóvá válik az adott tevékenység összes költsége. A folyamat-tevékenység orientált költségelszámolás elvárja a gazdálkodó szervezetektől, hogy hierarchikusan elemeire bontsák le az alaptevékenységként meghatározott feladatokat, képezzenek alfeladatokat és részfeladatokat, s rendelje hozzá a közvetlenül elszámolható erőforrás felhasználásokat, mint költségeket. A különféle feladatok teljesítésének költségei határozzák meg az *output-ok* nagyságát, azaz *a védelmi tevékenység*, mint szolgáltatás előállítási költségét, bekerülési értékét, illetve *árát*.



A védelem területén az input alatt a felhasznált erőforrások értékét, output értéke alatt, a védelmi feladat (tevékenység) végrehajtásának költségét, a védelmi szolgáltatás teljesítmény mutatóit (egység költségek, összköltségek, stb.) kell érteni. Az *outcome* pedig a stratégiai cél teljesülését, a szolgáltatás, az alapeladatok teljesítésének minőségét jelenti, mérése többnyire kvalitatív vizsgálati módszereket igényel. Annak érdekében, hogy a védelem stratégiai célkitűzéseiben megfogalmazott outcome-ok (hozadékok) teljesüljenek, ahhoz megfontolandó a tradicionális költségvetési gazdálkodási forma korszerűsítése, egy tevékenység (folyamat)-költség modell alkalmazása, az erőforrás allokáció és a produktumok minőségi értékelésének megvalósíthatósága céljából.

A védelmi szolgáltatás előállításának rendszerszemléletű megközelítésének folyamatábrája a következő:



4. SZ. ÁBRA: A VÉDELMI SZOLGÁLTATÁS FOLYAMAT-KÖLTSÉG MODELLJE

Az alapfeladatok teljesítését biztosító gazdasági tevékenységek végzésekor az erőforrások egy része elhasználásra, más része felhasználásra kerül. Az erőforrás és a produktum között létezhet determinisztikus és sztochasztikus kapcsolat. Az utóbbiak az egész rendszer működési célját szolgálják, viszonylag hosszabb távra lekötöttek, a rendszer „álló részét” képezik. Ilyen erőforrások az adminisztráció, irányítás emberi erőforrásai, épületek, berendezések és azok fenntartásához szükséges pénzügyi források. A védelmi erőforrások tekintetében is célszerűnek látszik kimutatni, hogy mely erőforrások tartoznak a determinisztikus, közvetlen elszámolású, és mely erőforrások a sztochasztikus közvetetten elszámolható erőforrások közé. A determinisztikus kapcsolatban álló erőforrások tervezése a napi, rövid távú feladatok függvénye, a sztochasztikus kapcsolatban álló erőforrások szükséglete nem tervezhető közvetlenül az output mennyisége alapján, optimalizálásuk sem történhet közvetlenül azok bázisán, tervezésük a hosszú távú tervezés a stratégia alkotás nézőterébe tartozik. Az erőforrások kategorizálása és mérhetőségének biztosítása az optimális erőforrás tervezés alapja, az egyes erőforrás terv alternatívák kidolgozásának nélkülözhetetlen eszköze (*Ladó, 1981*).

A környezeti kapcsolatok figyelembevétele és a változásokra történő reagálás mindig felveti az erőforrás tartalékok kérdését is. A tartalék képződése, első ránézésre ellentétes az erőforrások optimális kihasználásának elvével, ugyanakkor az sem helyes, ha az előre nem látható környezeti változások tartalékok hiányában kivédhetetlennek bizonyulnának. Az erőforrás tartalékok kérdése különösen izgalmas a védelmi szervezeteknél, ahol a békegazdálkodás és a háborús gazdálkodás erőforrás szükséglete között rendkívül nagy különbség vélelmezhető. A készletek és a haditechnikai biztosítás területén jelentős az ún. konzervált erőforrások köre, amelyek a raktározási költségek, amortizáció és készletveszteségek oldaláról jelentkeznének az erőforrás tervekben. A készletek felhasználása aktív költségnek, a készletek készenlétben tartása (M – mozgósítási feladatok végrehajtása céljából) passzív költségnek minősíthető a védelmi szolgáltatás területén.

## **5.2 A szervezeti teljesítmény mérésének szükségessége, mint a katonai controlling alapja**

A védelmi szervezeteknél is igaz, hogy nem tudsz gazdálkodni, ha nem tudsz mérni. Ezért is célszerű megvizsgálni az új információs, tervezési és számbavételi igényeket a katonai gazdálkodás folyamán. A mérés szükségességét illetően mérlegelni kell az input és az output orientáció kérdését, a költségszemlélet felkarolását, a vezetői számviteli rendszer kidolgozását és bevezetését. A költségek tervezésének, elszámolásának, elemzési gyakorlatának, a védelmi szervezetek erőforrás igénybevételének, felhasználásának függvényében kell érvényesülniük. Azoknál a szervezeteknél, ahol a gazdálkodási tevékenység nagysága igényli a korszerű információ technológiai eszközök használatát, amelyek jelenleg a pénzügyi számvitelt szolgálják ki elsősorban, ott célszerűnek látszik, hogy az átfogóbb tevékenységre alkalmas apparátusok a költségekkel is foglalkozzanak. Azonban nem lenne helyes egy csupán önmagát kiszolgáló költségelszámolás bevezetése az outputokhoz történő hozzárendelés elmulasztásával. A hozzárendelés megteremti az alapot a teljesítmény egységére jutó költségek, más néven egységköltségek kimutatásának. Az egységköltségek ismeretében lehetővé válna a gyors összehasonlítás lehetősége más, hasonló tevékenységet folytató gazdálkodók között, valamint a költségvetési előirányzatokról (az erőforrások biztosításának pénzügyi terve) szóló gazdasági döntéseknek az output oldalról történő megközelítése.

Nagymértékben megkönnyíti és meggyorsítja a költségek tervezhetőségét az egységköltségekben (*Angelis, D 1999*) való gondolkodás megteremtésének lehetősége, a szakfeladat (output) biztosításához felhasználható, illetve felhasználandó erőforrás volumenének megállapításában. A védelmi tevékenység a hadsereg összes erőforrásával sztochasztikus kapcsolatban van, amely szükségszerűen kihatással van az erőforrás-igénybevétel költségeire is. A tervezési számítások végzésekor a bizonytalanság és a kockázati valószínűség figyelembevételével határozható meg a védelmi politika által meghatározott outcome teljesítéséhez szükséges erőforrások összege.

A védelmi rendszer, amint ezt már láttuk nem ábrázolható kizárólagosan csak pénzügyi szempontból. A vezetési, ellenőrzési stb. célok függvényében más-más

ábrázolási módok, illetve az alapadatokat eltérő módon integráló számítások szükségesek. A védelmi szolgáltatás jósfoka sem ítéhető meg csupán pénzügyi mutatók alapján. Meghatározható rendszerállapotok, illetve erőforrás-outcome (produktum-hozadék) kapcsolatok esetén a szűk keresztmetszetet képező erőforrás igények mértéke döntő jelentőségű a védelmi tevékenység kimondottan pénzügyi megítélése szempontjából is. Ezért, tekintettel a jövő katonai controlling rendszerének kialakítására, egy olyan integrált, a védelem gazdálkodásának teljes körét átfogó információs rendszer, mint ügyviteli rendszer és költségszámítást lehetővé tevő eljárás szükséges, amely a fentebb vázolt tevékenység-folyamat szemléletű összefüggéseket képes kezelni és figyelembe venni.

A költségtervezésnek és mérésnek alkalmazkodnia kell a rendszeren belüli differenciált input – output – outcome (erőforrás – költség – hozadék) összefüggésekhez. A determinisztikus kapcsolatoknál a szolgáltatási volumen- és összetétel-változás költség kihatásainak tervezése, mérése elsődleges feladat, a szolgáltatás mennyiségével csak sztochasztikus kapcsolatban levő erőforrásoknál. Ezen túlmenően a kapacitás-lépcsőkkel kapcsolatos költségkihatások helyes tervezése és érvényesítése, valamint a még megoldásra váró módszertani problémák is további figyelmet érdemelnek.

Alapelveként jelenik meg, hogy a védelem területén is olyan tervezési és mérési eljárások szükségesek, amelyek a valóságnak megfelelően tekintenek a hadseregbe, azt organikus egységnek tekintik. Az output-ok mérése a számviteli információk körében megoldhatóak, míg az outcome-ok, a hadsereg szervezeti teljesítményének értékeléséhez szükséges mérésekhez a számviteli és pénzügyi információk már többnyire nem elegendőek. Az outcome minősítésére a Balanced Scorecard (*Kaplan, 1999*), kiegyensúlyozott mutatószámon alapuló teljesítmény értékelési rendszernek a hadseregben is alkalmazhatónak látszó modellje érdemel nagyobb figyelmet. A Teljesítmény Értékelési Rendszer (TÉR) segítségével lehet feltárni a védelem, közelebbről a hadsereg működésének ez idáig még rejtett területeit. Csak a teljesítményekhez kapcsolható output-ok és a minőséget leginkább jellemző outcome, és a költségek újszerű és célszerű kapcsolatának kialakítása révén biztosítható a jövő hadseregének a köz megelégedettségét szem előtt tartó, megfelelő színvonalú

működtetése. A védelem egészével, s közvetlenül az egyes katonai egységekkel kapcsolatos költségek, illetve teljesítmények nem ítélték meg jól, a rendszerösszefüggések, a szervezeti egységek input és output determinációinak figyelmen kívül hagyásával. A rendszerösszefüggések figyelembevétele kihatással van a szervezeti egységek működésének (alapvetően jogi) szabályozására, az ösztönzésre, a hadseregen belüli információs rendszerre és kommunikációra, a folyamatok és szervezetek összehangolt kialakítására.

### 5.3 Mérési probléma finomítása a katonai szervezetek gazdálkodásában

A közszolgálat és benne a honvédelem területén is főként az output és az outcome mérése jelenti a legnagyobb problémát. A mérési rendszer kialakítása, a parlamenti civil kontroll érvényesíthetősége miatt tovább már nem elodázható folyamat. Nem a "lehet"-en van ma már a fő hangsúly, hanem a "kell"-en, a mérési kötelezettségen.

A közgazdaságtan általános mérési problematikája, azaz a "mit és hogyan" lehet mérni jelen van a közszolgálatoknál. A számviteli és pénzügyi adatokban testet öltő mérési eredmények mellett egyre nagyobb számban jelennek meg a nem pénzügyi mérőszámok, mint alapvető indikátorok a költségvetési szervek napi működésének feltérképezésében. A költségvetési szervek, köztük a védelmi szervezetek által a leginkább hasznosítható mérési módszerek tekintetében a következő, Ladó László által összefoglalt és ajánlott megoldások közül választhatnak (Ladó, 1981):

- *Ráfordítás-mérés* (input): információk előállítása egy adott program, feladat bemeneteivel kapcsolatban, amelynek során különböző számviteli információs rendszerek segítségével mérésre kerülnek a tevékenység megvalósítása közben felhasznált erőforrások teljes körének pénzben kifejezett értéke.
- *Teljesítmény-mérés* (output): a program-ráfordítások eredményességére és a kimenetekre vonatkozó információk összefoglalását jelentik. A kliensek működési körének és státusának mérésére szolgáló skálák, a kliensek megelégedettségét mérő skálák, meghatározott rétegek és közösségek számára hozzáférhető szolgáltatások körének meghatározása segítségével. A probléma megfogalmazása az új program megvalósításától várt előnyök meghatározása, meglehetősen nehézkes, főként a közvetlen hasznosságot nehezen vagy egyáltalán nem mérhető programok esetében van vita a mérhető vagy mérhetetlen kérdésében. Ezenkívül vizsgálja a szolgáltatások hozzáférhetőségében levő korlátokat, valamint a korlátok csökkenését az idő függvényében.

- *Megfelelőség-mérés* (output/igények): információk a ráfordítások és a teljesítmény viszonyáról, áttekinthető vizsgálatok és elemzések a szolgáltatások vagy dokumentált igények vonatkozásában. A gazdasági döntések meghozatalakor pontos választ kell adni, a folytassuk tovább, vagy esetleg elvessük a vizsgált programot kérdésre. E kérdés megválaszolására tisztán gazdasági döntések esetében könnyebb választ adni, közszolgálati tevékenység esetében (halmozottan igaz ez a védelemre) már sokkal nehezebb e kérdés egyértelmű eldöntése.
  
- *Hatékonyságmérés* (output/input): információk szerzése a ráfordítások leghatékonyabb szervezési-kezelési módozatairól, a szolgáltatási egységekre eső költségek számítása, költség-eredményesség és költség-kimenet összehasonlító vizsgálatok révén a különböző célcsoportok vonatkozásában. A siker vagy kudarc operacionalizálása kérdésre általában nincsenek egyértelmű válaszok, ezen a dilemmán próbál meg némiképp segíteni a költség-haszonelemzés. Meghatározza, hogy mekkorák a program költségei a tőle várható haszonhoz képest. Mérleget kell tehát vonni az oktatási, védelmi, kulturális stb. programok költséghatékonyságának kardinális kérdésében. Például nagyon nehéz ma egy haderőreform programjának, hasznát rövidtávon számszerűsíteni, s ezáltal a költség-haszonszámításokba azokat bevonni.
  
- *Folyamat-mérés* (információk a folyamatról): elsődleges információk a ráfordításokat eredménnyé alakító folyamatokról, a köztük levő oki kapcsolatok meghatározásáról. Ennek megfelelően különböző leíró, korrelációs és kísérleti módszerek alkalmazhatóak a függő és független változók vizsgálatára. Tervező módszerek, ismételt vizsgálatok, adatok megbízhatóságának és eredményességének vizsgálata, döntéseméleti módszerek használata az alternatívák vizsgálatához, operációkutatási módszerek alkalmazása a hatások meghatározásának megállapítása mellett. A gyors döntés szükségessége, a problémák operacionalizálási nehézségei, a statisztikai számítások megbízhatóságának kérdései felvetik a gazdasági elemzések és számítások megismétlésének kérdését, a program hatékonyságának ellenőrzése érdekében, valamint hatékonyságának megmaradását a környezet és a mellékfeltételek megváltozása esetén.

A fenti mérési módszereket áttekintve láthatjuk, hogy éppen a közszolgálat, a közjavak szolgáltatásának, s köztük a védelem gazdálkodásának terén szintén jelentkezik valamennyi mérési lehetőség utáni igény, amelyek alkalmazása a vállalkozói szektortól eltérően még nehezebb és bonyolultabb feladatot jelentenek a hadsereg irányításával, és a védelmi szolgáltatás megvalósításával foglalkozó parancsnokok és gazdasági vezetők részére.

A mérés lehetősége a katonai gazdálkodás, a védelemgazdaságtan területén a rendelkezésre álló eszközök viszonylagos szegényessége a mérés munkaerő-szükséglete és drágasága miatt, napjainkig nem játszott a vállalkozói szektorhoz hasonlóan jelentős szerepet. Ebben a tekintetben ma már az államháztartási reform is elkötelezett az állami költségvetés fejezeteinek, címeinek átláthatóságának biztosításáért. Csak a tevékenységek és folyamatok költség és teljesítmény adatainak figyelése és jelentése által biztosítható a gazdálkodásért felelős vezetők és csoportok felelőssége az irányításukra bízott védelmi szervezetek tevékenységének folyamatos jobbításának biztosítása céljából. A katonai controlling filozófiája által felvázolt és a visszacsatolási folyamatban alkalmazandó teljesítménymérés az, ami a controlling szabályozó kör működését teljessé teszi a katonai gazdálkodás területén.

A probléma leginkább a "hogyan" kérdésben, *a módszertanon*, és a "mivel" kérdésben, *az alkalmazható eszközökben* gyökerezik.

Tehát: – mit, hogyan, hol, mivel és kivel mérjünk?

– a mérés adta haszon legyen mindig nagyobb a mérés költségénél!

A gazdasági teljesítmények (outputok) mérésének alapvető eszköze a számvitel, s annak két ága a *pénzügyi és a vezetői számvitel*. Nincs ez másként a költségvetési szervek, köztük a Honvédelmi Minisztérium esetében sem, annak ellenére, hogy a hadseregben is létezik és tapasztalható a controlling és a számvitel közötti tisztázatlan viszony:

- **a pénzügyi számvitel:** elsősorban az állam és a külső befektetők információigényeinek kielégítését szolgálja, a főkönyvi és analitikus könyvelést, a mérlegkészítést és a beszámoló készítést foglalja magába.



- **a vezetői számvitel:** a gazdálkodó szervezet vezetőinek napi operatív információs igényeit biztosítja elsősorban, a controlling munka információs bázisa, a controller alapvető munkaeszköze, fő színtere a költség és teljesítményszámítás, különböző gazdaságossági számítások végzése és a gazdasági mutatószámok elemzése.
- **felelősségi számvitel:** a gazdálkodói hatáskörök felelősségi körönként történő elkülönítése és beszámoltatása.



5. SZ. ÁBRA: A „FELELŐSSÉGI” SZÁMVITEL HELYE A SZÁMVITELI MÓDSZEREKEN BELÜL

A „*felelősségi*” számvitel (*responsibility accounting*) angolszász megközelítés kiemelt figyelmet fordít a felelősség kérdéseire is. A felelősségi számvitel a felelősök körének meghatározásán keresztül egyaránt szorosan kapcsolódik a pénzügyi és vezetői számvitelhez. A költség és árbevétel felelősök nyilvántartásainak megszervezésére, s a felelősségi kötelezettségükön alapuló beszámolásuk folyamatára (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992). A hadsereg számviteli információs rendszerében a felelősség nyilvántartását a szakanyagnekem és fegyvernemek szerinti kódok kialakításával oldották meg.

A controlling fogalma, mint látjuk nem azonos, a pénzügyi számvittel, melynek elsődleges feladata a gazdálkodó szervezettől kifelé irányuló információadás (a pénzügyi számvitel keretében). Nem azonos a controlling adatbázisát biztosító vezetői számvittel sem, amely főként az üzemgazdasági folyamatokra van figyelemmel, azokat méri és adatot szolgáltat a szükséges korrekció meghatározásához.

Mégis miért éppen a vezetői számvitel a controlling szempontjából a legfontosabb? (Cowe, 1988):

- a vezetői számvitel a gazdálkodó szerv vezetése részére állít elő adatokat, kiemelten összpontosít azok belső felhasználásra;
- a vezetői számvitel sokkal nagyobb hangsúlyt helyez a jövőbeni gazdasági folyamatok feltárására;
- a vezetői számvitel kiemeli a gazdasági adatok fontosságát és rugalmasságát;
- a vezetői számvitel nem törekszik az adatok abszolút pontosságára és nagyobb súlyt helyez a nem pénzügyi adatok felhasználására;
- a vezetői számvitel inkább a gazdasági egység szegmenseit állítja a vizsgálódás középpontjába, a gazdasági egység egészével szemben;
- a vezetői számvitel előszeretettel alkalmazza más diszciplínák elméleteit, tanításait;
- a vezetői számvitel nem irányít általánosan elfogadott számviteli elvekkel;
- a vezetői számvitel nem kötelező.

Belső gazdasági feladatainak teljesítéséhez a költségvetési szervezet menedzserének más információkra van szüksége a stakeholderek tájékoztatásához és másokra a saját napi vezetői feladatainak elvégzéséhez. A vezetőnek a napi ügyek irányításához tervekkel kell rendelkezni a jövőre nézve, meg kell oldani az előtte álló problémákat, számos rutin és nem rutindöntést kell hoznia, amelyekhez speciális, kellő mélységig részletezett input információkkal kell rendelkeznie. A legtöbb megfelelően előkészített és használt információ, amely a menedzser oldaláról fontos, a stakeholderek oldaláról feleslegesnek, zavarónak és értéktelennek tűnhetnek. A vezetői számvitel tulajdonképpen egy másik világ, nem kötelező. A vállalkozás teljesen szabadon dönt annak létrehozásáról és működtetésének kereteiről. Amióta a vezetői számvitel szabadon választható, azóta a legfontosabb kérdés mindig: „az információ hasznossága?” mint „az információ kötelező” jellege.

A hangsúly a jövőn van: a vezetők felelősségének nagy része a tervezéssel kapcsolatos, ezért a menedzserek információs igénye leginkább jövő orientált. A múltbeli történéseknek és felmerült költségeknek az összegzése szükséges lehet a terv és

a jelen szempontjából nézve egyaránt. A múltbeli adatok összegzésének immanens alkalmazásával szemben az alapvető gond az, hogy a menedzser nem tételezheti fel azt, hogy a jövő a múltbeli események egyszerű visszatükröződése volna csupán. A változások állandóan hatnak a gazdasági kondíciókra, és a fogyasztói szükségletek, igények, a versenykörnyezet, és így tovább, állandóan változik. Mindezek a változások megkövetelik, hogy a menedzserek terveikben nagyléptékű és becsült adatokkal dolgozzanak, és lehet, hogy nem csak a múltbeli tapasztalatokon alapulnak. Míg ellenkezőleg a pénzügyi számvitel feljegyzései, nyilvántartásai a gazdasági szervezet pénzügyi történelmét, múltját mutatják meg. A pénzügyi számvitel kevésbé képes foglalkozni a jövő becslésével és előirányzataival. Inkább feljegyzéseket végez a gazdasági folyamatokról, tranzakciókról, amelyek a múltban már megtörténtek, végbementek.

A mérés problémáját az objektív nehézségeken túl, további osztályozási, értelmezési problémák is nehezítik, úgymint:

- a pénzügyi számvitel pénzforgalmi (cash-flow versus accrual basis) szemlélete,
- a vezetői számvitel a napjainkig fennálló megoldatlansága,
- a pénzügyi és vezetői számviteli hiányosságok,

amelyek miatt a költségvetési szervek, köztük a védelmi tárca gazdálkodó szervezetei, ma nem ismerik saját költségeiket, csak kiadásait, mivel nem alkalmazzák a *költség ≠ kiadás* tételt, amelyre csak a vezetői számvitel az, amely a leghatározottabb választ képes adni.

A fenti példák is igazolni igyekeznek a második ipari forradalom eljöttét a gazdaságban. A vezetőknek is küszködniük kell a forradalom hatásaival, a vezetői számvitel szerepe ezért is értékelődik fel. Hogyan lehet választ adni ezekre az új kihívásokra? A vezetői számvitel egyre dinamikusabb szerepet tölt be a jövő vezetési folyamataiban, a katonai controlling különböző területei között.

A kérdések sorát folytatva eljuthatunk a következő, ma még pénzügyminisztériumi körökben is gyakran nem tetszést és meglepetést kiváltó kérdés

feltevéséhez: vajon egy költségvetési szerv, amely már a nevében is hordozza a költség kifejezést, megengedheti-e magának azt a "luxust", hogy ne ismerje működésének valós költségeit, mint outputjának bekerülési értékét, úgynevezett belső árát?

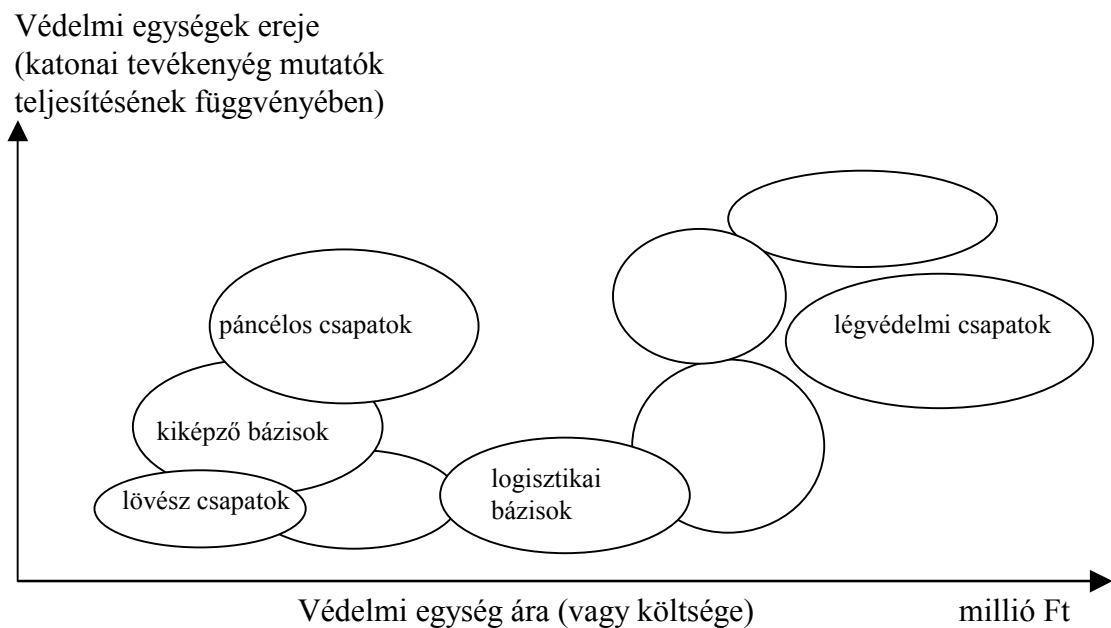
A választ illetően már megoszlanak mind a hivatalos, mind a magán vélemények, pedig az államháztartás, köztük a honvédelem kiadásait, csak a védelmi teljesítmények (hozadékok) ráfordításai révén elérhető hozadékok számbavételével lehet helyesen előirányozni!

Torzítja még a tárgyévi költségek kimutatását az esedékességi elv figyelmen kívül hagyása, a ki nem fizetett számlák nagy volumene, s az amortizáció elszámolása területén alkalmazott módszerek is. A központi költségvetési szervek, s köztük a HM számviteli rendje is jelen pillanatban könyvelésorientált, inkább szolgálja az utólagos igazolást, mint a döntések alátámasztását.

A költségek modern controlling módszerekkel történő mérése lehetővé tenné a költségelemzést (feladatorientált költségkalkuláció, változó és fix költségek megosztása, a változó költségek reagálás alapján történő megkülönböztetése, a költséghelyekre – felelősségi centerekre jutó költségek megállapítása stb.), a szilárdabb információs bázis megteremtését a döntéshozók számára, s egyúttal megszüntetné a végrehajtó gazdálkodó szervezetek dezinformációs érdekelttségét is.

A valós költségek ismerete alapján célba lehetne venni egy egységköltség számítási módszeren alapuló gyors védelmi erőforrás-tervező rendszer kialakítását (DRMI, 1994: *The Unit Cost Handbook*), ahol a feladatokra jutó egységmutatók biztosítanák a feladatok finanszírozásához szükséges pénzkeretek pontosabb megtervezésének lehetőségét, s a feladatokhoz jobban igazodó erőforrás-allokációt. Az egységköltség használata a hadsereg béke és háborús gazdálkodásában eddig is ismert fogalom volt. Elég itt csak a különböző ellátási normákra, javadalmazási adatokra és különböző gazdálkodási normatívákra gondolni.

Ennek megfelelően tehát bátran meghatározható, hogy az *egységköltség* = *normatíva* értelmezés a hadsereg keretein belül is jól értelmezhető:



6.SZ. ÁBRA: A VÉDELMI SZERVEZETEK EGYSÉGGKÖLTSÉGEK SZERINTI HATÉKONYSÁGÁNAK VIZSGÁLATA

Az egységköltségek ismerete továbbá lehetővé teszi a hasznosulás foka alapján az azonos védelmi feladatok ellátásának összehasonlítását, mivel a jelenlegi intézmény finanszírozás elve nem biztosítja, az adott védelmi szolgáltatások összehasonlíthatóságát (pl. 1 főre jutó géppisztolyi lögyakorlat költsége, egy sorköteles alapkiképzésének 1 főre jutó költsége stb.). Költség adatok nélkül egy katonai szervezet sem tud ma valós információt szolgáltatni az alapfeladataként meghatározott védelmi program, szakfeladat teljesítéséről. Szükséges a feladatmutatók (azaz mennyi az output előállításának egységnyi költsége), mint kulcsváltozók, mint költség standardok kidolgozása, időszakos felülvizsgálata. Ezek a standardok a kiindulópontjai a költségvetésben foglalt tételeknek, s csökkentik a védelmi költségvetés tervszámaival szembeni támadás lehetőségét, javítják a védelem alkupozícióját az államháztartási törvény sarokszámainak jóváhagyási folyamatában.

A standardok plasztikusabbá tétele érdekében tekintsük át következő rövid példát:

Tételezzük fel, hogy egy géppisztoly lögyakorlat X Ft mért folyó kiadás teljesítésével volt végrehajtható. A kiadások egy összegben jelentek meg, amelyeknek még a forrás megoszlását sem ismerjük (mekkora rész teljesült a gazdálkodási tartalék terhére?). Nem tudjuk, hogy a gyakorlat folyamán milyen technikai eszközök íródtak le, használódtak el, mennyit kell várhatóan a javításukra költeni. Ebből következően, nem ismert a lögyakorlat teljes ráfordítása sem. S ha ma nem tudjuk egy lögyakorlat valós teljes költség háttérét, akkor holnap azt sem tudjuk megmondani, hogy egy újabb lögyakorlat mibe fog kerülni, s végre tudjuk-e majd hajtani a rendelkezésre álló erőforrásokból. Tovább egyszerűsíteni a helyzetet, ha a jelenben mért adatokból meg tudnánk állapítani a lögyakorlat 1 katonára jutó normatív költségét, s a holnap végrehajtandó gyakorlat esetében, a résztvevők száma és a normatíva összeszorozása után azonnal rendelkezésünkre állna a várható költségszint, amelyet a lögyakorlat végrehajtása után a terv tény eltérés elemzés eszközével újólapon hatékonysági ellenőrzés alá vonható. S a továbbiakban már csak a normák karbantartása lenne az egyik fő feladat.

Minél több jól átlátható és kézben tartható folyamatköltség szerinti költséghelyet kell képezni, amely biztosítaná a közvetlen és közvetett költségek felosztását. Ezzel könnyebbé válna a költségek nyomon követhetősége (*audit trail*). Az általános költségek feltárhatósága, nagyságának pontosabb kimutatása, folyamatos controllingja a védelmi szolgáltatás hatékonyságának javítása irányába hatna. A teljes körű és kifejező képes költségviselő – költséghelyi elkülönültségű költségszerkezet ismerete önmagában is fegyelmező erővel hatna a jelenleg érvényesülő "közös kosár" elv érvényesülésével szemben. Csak ez lehet a megfelelő alap egy, a Magyar Honvédség teljes tevékenységi területét átfogó védelmi fejlesztési programokra épülő költségvetési rendszer kialakításához. A kiemelt tevékenységek, a kialakított költséghelyek, a megnevesített felelősségi központok alapján valósítható meg, a hasonló védelmi feladattal megbízott alakulatok gazdasági adatainak, egység normáinak, egység normatíváinak összehasonlítása, a gazdálkodási hatékonyságuk elemzése a szükséges intézkedések

meghozatala céljából. Az elemzés középpontjába a "Miként tudjuk ezt a jövőben jobban végrehajtani?" kérdés kell, hogy lépjen.

A költségmegfigyeléshez természetesen szervesen hozzátartozik egy, a védelmi tárca költségvetési szerveinek gazdálkodását a pénzügyi és vezetői számvitelre támaszkodó, azt makro- és mikro-szinten jól kiszolgáló mutatószámrendszer kialakítása, amely biztosítaná a controlling indikátori szerepének érvényesülését, kellő időben figyelmeztetne a gazdálkodási problémák előfordulására, javítaná, ugrásszerűen fokozná a védelem "termelékenységét". Az indikátor szerepre legjobb példa a korábban már említett Brit Védelmi Minisztérium által alkalmazott "Prizma" nevű monitoring rendszer, amely "red lights" és a „drill down” technika alkalmazásával naponta minősíti az alárendeltségébe tartozó gazdasági egységek működését. Hiányosság, tervszerűtlenség és egyéb anomáliák megléte esetén automatikusan jelzi a problémás területet, s kész információkat szolgáltat a vezetés részére, felkínálva a hiányosságok gyors megszüntetésének lehetőségét (*Gregory, A.M., 2000*).

A katonai controlling tevékenység további haszna lehetne egy gazdasági mutatószámokra épülő többváltozós statisztikai elemzési módszertan kialakítása, a különböző döntéstámogató rendszerek döntési alternatívákat szimuláló modelljei részére, az adott pillanatban legjobb döntések meghozatalában, a jövő adott feladatrendszeren történő pontosabb extrapolálásához, egy feedforward rendszer működtetése által.

## **6 A katonai controlling építőkövei**

A katonai controlling-koncepció építőköveit a témában folytatott kutatási eredményeim alapján gondoltam el. A katonai controlling alapvető építőköveiként a védelmi tervező rendszert, a katonai számviteli és vezetői számviteli rendszereket, a védelmi feladatok (output, outcome) teljesítését bemutató mutatószámok rendszerét, a katonai költségvetési gazdálkodást kiszolgáló vezetői információ-ellátási rendszert és a katonai controlling szervezeti kereteinek kialakítását határoztam meg.

### **6.1 A védelmi tervező rendszer**

A controlling tevékenység egyik legfontosabb területe a tervezés. A Honvédelmi Minisztérium Tárca Védelmi Tervezési Rendszerének (TVTR) alapvető feladatait a HM 42/2003 (HK5) sz. utasítás tartalmazza. A TVTR teljesen újszerűen egy integrált rendszerben fogja össze a védelmi stratégiát, a hadműveleti alkalmazást, a felkészítést és kiképzést, a haderő működését, a haderő fenntartására és fejlesztéséhez szükséges erőforrásokat és a védelmi költségvetést, valamint a hadsereg funkcionális (humán-, harcászati és mozgósítási-, logisztikai- és más) feladatait tervező rendszereket. A honvédelmi tárca tervezési rendszerének kidolgozásakor is alapvető változásokra lesz szükség a controlling elvek hadseregbeli érvényesítésekor, mivel a controlling szemléletben igen nagy jelentősége van a stratégiai és az operatív tervezés összekapcsolásának, valamint a tervezési számítások végrehajtásakor érvényesülő erőforrás és feladat-folyamatorientációnak. Fontosnak tekintendő a katonai-gazdasági tervezés folyamán gyakran használatos feladatorientált erőforrás és költségtervezés kifejezés pontosítása, hadseregen belüli értelmezésének körüljárása. Így például egy művelet, vagy gyakorlat tervezésekor számba kell venni a végrehajtáshoz szükséges élőerőt, eszközöket, anyagokat, készleteket, szolgáltatásokat. Mindezeket összefoglalóan erőforrásoknak nevezzük, melynek egyes elemei önmagukban leírhatók, mennyiségi és minőségi jellemzőkkel pontosan meghatározhatók. A feladat jellegétől függően egy vagy többféle erőforrás kombinációval oldható meg és ez azonnal felveti a helyettesíthető és a nem helyettesíthető erőforrás szempontja szerinti osztályozás szükségességét. A feladat teljesítése egy folyamat-költség modellben írható le, ahol az erőforrás elemekhez kiadások és költségek kapcsolhatók így a folyamat kimenetén



megjelenő produktum is ezek ismeretében értékelhető, illetve optimalizálható különböző szempontok szerint (pl. minimális költség; legkedvezőbb anyagfelhasználás; környezeti hatás stb.).

A controlling folyamat fő elemei között megtalálható navigáció és a koordináció szerint, minden esetben meg kell határozni a végállomást, a szervezet előtt álló elérendő stratégiai célt. Amennyiben a stratégiai cél nem kellően tisztázott, akkor a stratégia alkotás folyamata könnyen zátonyra futhat. A stratégiai tervezés rendszerének működtetése alatt, a stratégiai célok tisztázása után a controller legfontosabb feladata a rendelkezésre álló információk és eszközök segítségével a stratégiai célok operatív feladatokra történő lebontásának biztosítása, a stratégiai tervezés operatív tervezés szintjére történő integrálása.

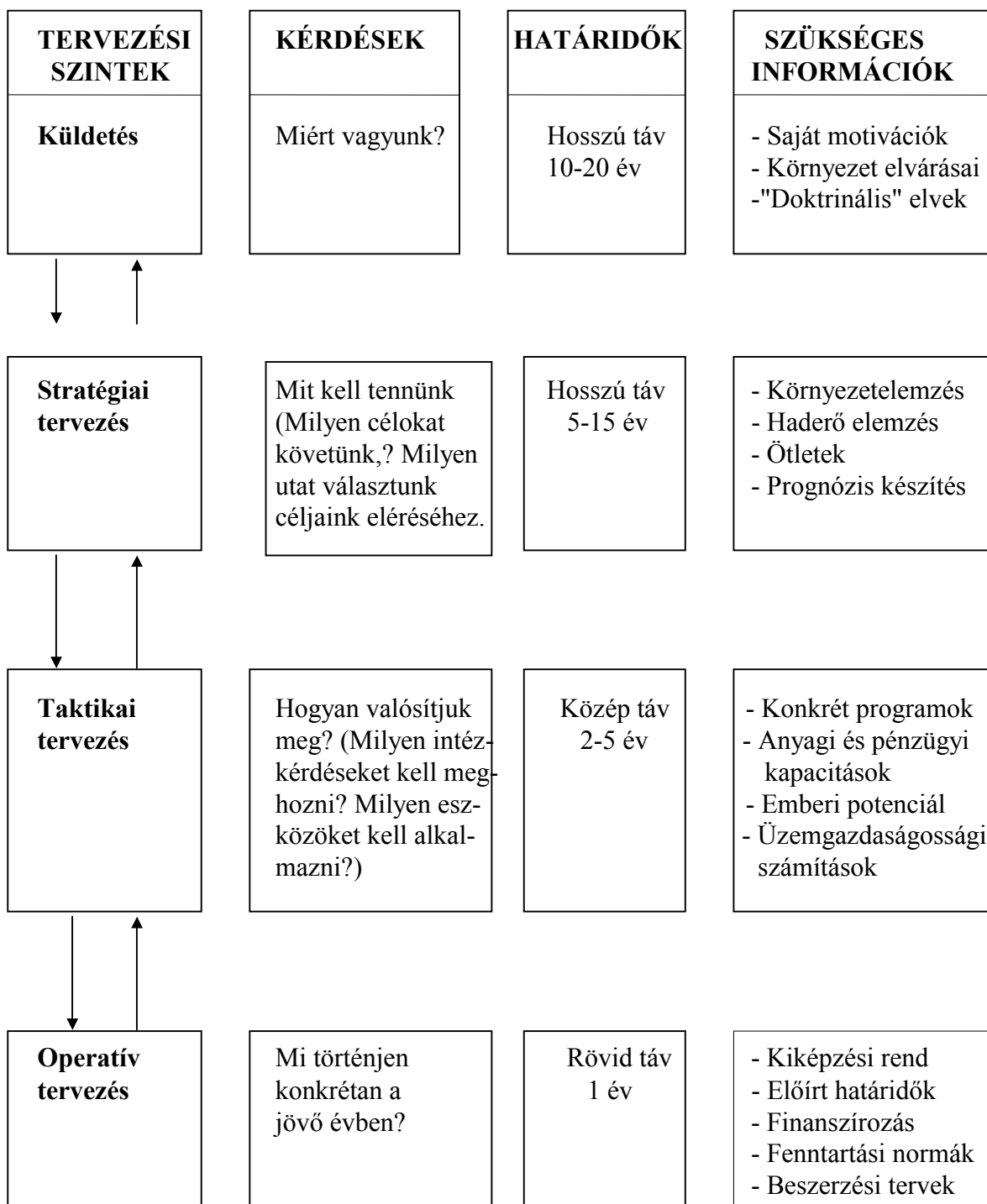
#### **6.1.1 A védelmi tervező rendszer szintjei**

A controlling gondolkodás alapján a tervezésben is megkülönböztetjük a *stratégiai, taktikai és operatív* tervezési szinteket, melyeknél az időtáv csak egy a sok jellemző közül, előtérben sokkal inkább a rendszer tervezett változásainak mértéke áll. A többéves gördülő tervezésnek kell a stratégiai és az operatív éves tervezés közötti hidat megteremteni.

A védelmi tervezés keretében a politikai szinten kialakított nemzetbiztonsági és honvédelmi alapelvekből eredő követelményekre alapozva részletesen fel kell mérni a Magyar Köztársaság szempontjából a hosszú és középtávú időszakban reálisan szóba jöhető katonai fenyegetéseket és esetleges krízishelyzeteket, majd meg kell határozni az ezek elhárítására, illetve leküzdése érdekében szükséges katonai feladatokat. Az így kialakított honvédelmi terv alapján a különféle időtávú honvédelmi programokban és feladattervekben meghatározható a katonai feladatok végrehajtásának ember-, eszköz- és anyagszükséglete. A középtávú program- és feladattervben szereplő igényeket védelmi fejlesztési programokba ágyazva kell egy adott év tényleges költségvetési igényeként megtervezni és elfogadásra a honvédelemmel kapcsolatos alapkövetelményeket meghatározó politikai döntéshozók elé vinni. A védelmi tervezés

alapvető területei a következő hierarchiát alkotják, s mindig a feljebb levő szint ad keretet az alatta elhelyezkedő szint tervezéséhez.

### 6.1.2 A védelmi tervezési szintek jellemzőinek összefoglalása



7.SZ.ÁBRA: A TÁRCA VÉDELMI TERVEZŐ RENDSZERÉNEK SZINTJEI

(FORRÁS: Csonotos András: TVTR tanulmány, 2003)

### **6.1.3 A katonai költségvetés készítésének hagyományos elvei és korlátai**

A katonai költségvetés tartalmi és módszerbeli kérdéseit szabályozza a honvédelmi miniszter évenként kiadásra kerülő tervezési irányelvei és az anyagnem felelősök által kiadott szakmai intézkedései. A katonai költségvetés jelenlegi hazai tervezési rendszerének általános rendje az úgynevezett "kétkörös" tervezési szisztémán alapul. Az első körbe a fejezeti szintű tervezés, a második körbe az intézményi szintű tervezés tartozik. A fejezeti tervezés a PM közvetlen irányításával folyik, a folyamaton belül megkülönböztethetők különböző előtervezési szakaszok és egyeztetési periódusok. Az intézményi költségvetés hadseregbeli sajátosságát elismerve, a hadsereg szervezeti struktúráját alapul véve valamennyi jogi személyiségű, gazdasági-pénzügyi szervezettel rendelkező katonai szervezet önálló gazdálkodási besorolással, intézményi költségvetést készít. A gazdálkodó szervezetek az egyes címrend kódokhoz tartozó költségvetési igényeiket két számszaki bizonyításban állítják össze.

Az egyik számszaki bizonyítást a logisztikai szervezetnek kell összeállítani a logisztikai kiadások és bevételek vonatkozásában, amely alapján a MH Logisztikai Főigazgatóság állítja össze a központi költségvetési tervjavaslatot.

A másik számszaki bizonyításban a pénzügyi jellegű előirányzatokat kell megtervezni, amely magába foglalja az általános szabályok szerint valamennyi személyi juttatást és munkaadókat terhelő járulékot, valamint a külön meghatározott dologi és egyéb kiadásokat, támogatásokat, bevételeket. A védelmi tárcán belüli intézményi költségvetéssel szemben is jogos elvárás az, hogy az intézmény éves költségvetése tartalmazza az előirányzatok teljes volumenét. A jelenlegi egységszintű költségvetési tervek nem felelnek meg ennek a fontos kritériumnak, mivel a logisztikai szervezetek által készített központi ellátás tervszámai teljes mértékben hiányoznak belőlük. Ezért a terv teljesítés összehasonlításban is csak a pénzügyi tervek teljesítésére találhatunk adatokat a hadsereg máig létező információs rendszerében. A védelmi tervezőrendszer megújítása elkerülhetetlen, szükség van egy teljesen új szemléletű védelmi erőforrás tervezésre, amely majd feladatorientált (programorientált) rövid-, közép-, és hosszú távú terveket készít mind a normalizált, mind a programfeladatok tekintetében, s ennek

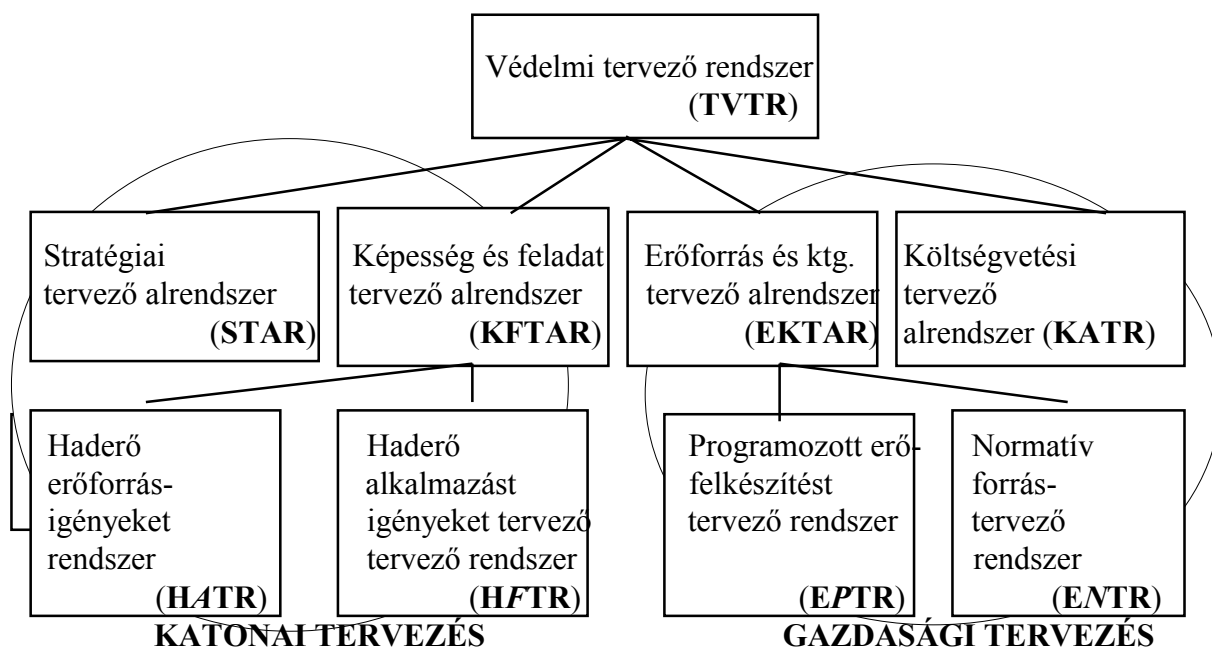
megfelelően ellenőrzi a visszacsatolás folyamatában a tervek teljesítését és azok hatékonyságát.

## 6.2 A Magyar Honvédség új védelmi tervező rendszerének alapjai

Az integrált tervezési módszeren alapuló TVTR két alapvető tervezési folyamat összekapcsolásával valósul meg, amelyek:

- a katonai-, stratégiai célok és hadműveleti feladatok tervezésére irányuló folyamat, amely megfogalmazza/meghatározza, hogy mire van szüksége a hadseregnek ahhoz, hogy megszerezze, fenntartsa és szükség esetén felhasználja képességeit a veszélyek elhárításához, valamint
- a gazdasági-, az erőforrások és a költségvetés tervezésére irányuló folyamat, amely behatárolja, hogy mennyi és milyen személyi állománya, hadfelszerelése, infrastruktúrája van, illetve lesz a hadseregnek képességeinek kialakításához és fenntartásához. Az integrált védelmi tervező rendszer – saját szintjükön önmagukban is rendszerként kezelhető – al- és részrendszerei a következők szerint foglalhatók össze.

**A védelmi erőforrás tervezési rendszer** (Integrált védelmi tervező rendszer – saját szintjükön önmagukban is rendszerként kezelhető – al és részrendszerekkel):



8.SZ.. ÁBRA: A TVTR TERVEZETT FELÉPÍTÉSE

(FORRÁS: Csontos András: *TVTR tanulmány*, 2003)

### **6.2.1 A katonai tervező rendszer alrendszerei**

#### *A Stratégiai Tervező Alrendszer (STAR):*

alapvető feladata a haderő mindenkori állapota, a védelmi alapokmányok (Biztonságpolitikai-, Honvédelmi Alapelvek, vonatkozó törvények, országgyűlési és kormány-határozatok) és a potenciális veszélyek elemzése, értékelése alapján egy "célul kitűzött" jövőbeni haderő képességeire és struktúrájára vonatkozó hosszú távú programok és középtávú tervek kidolgozása, aktualizálása, valamint a stratégiai erőforrás igények megfogalmazása. Ez a tervező rendszer a politikai és a katonai összetevők elemzése mellett magában foglalja a gazdasági feltételek hosszú távú folyamatainak, azok egymásra ható kapcsolatainak átfogó elemzését, értékelését, a védelem gazdasági stratégiájának kialakítását és elfogadását. A jövőbeni "célul kitűzött" haderő képességeire és a képességek biztosításának gazdasági feltételeire hosszú távú programok és középtávú tervek készülnek, amelyek évenként, illetve tervezési ciklusonként rendszeresen aktualizálásra és kiegészítésre, illetve a biztonságpolitikai-, honvédelmi stratégiában bekövetkező jelentős változások esetén alapjaiban átdolgozásra kerülnek.

A védelmi stratégiai tervezés hosszú távú programja 15 évre kerül kidolgozásra. A védelem középtávú terve 6 évre készül. A rendszer elveket és információkat szolgáltat a védelmi politikához, a haderő és a fegyvernemek struktúrájának, a vezető, végrehajtó és támogató erők felépítésének és feladatainak, az egyes területek összehangolt fejlesztési irányainak meghatározásához.

#### *Képesség és Feladat Tervező Alrendszer (KFTAR)*

feladata a "létező" haderő alkalmazási, felkészítési és kiképzési terveinek kidolgozása, rendszeres pontosítása, a haderő béke- és minősített időszak követelményeinek, feladatainak meghatározása, valamint a végrehajtáshoz a hadműveleti igények összeállítása.

### *Haderő Alkalmazást Tervező Rendszer (HATR)*

alapvető feladata a "létező" haderő béke- és háborús-időszakaira vonatkozó követelmények meghatározása, az alkalmazási tervek kidolgozása, naprakészségének biztosítása. Az ország fegyveres védelmi terve tartalmazza: a Magyar Honvédség és a Határőrség alkalmazási tervét, rendkívüli állapot és váratlan támadás esetén; a polgári védelemre vonatkozó hadműveleti követelményeket; a nemzetgazdasági felé támasztott igényeket; a védett vezetési rendszer készenlétbe helyezésének és katonai védelmének tervét. A rendszer a haderő felkészültsége alapján – a védelmi tervező rendszeren belül – adatokat szolgáltat és követelményeket határoz meg a hadműveleti-harcászati képesség fenntartására, a haderő felkészítésére, a háborús normákra, valamint a haderőfejlesztés hadműveleti prioritásaira. A hadműveleti kérdések eldöntése, a haderő alkalmazási-, biztosítási-, támogatási stb. tervek jóváhagyása alapvetően az MH PK VKF hatás- és jogköre, jogszabályokban meghatározott esetekben a tervek ellenjegyzésére, illetve jóváhagyására a honvédelmi miniszter, a miniszterelnök és a köztársasági elnök illetékes.

### *Hadműveleti Felkészítést Tervező Rendszer (HFTR)*

feladata a haderő hadászati és hadműveleti felkészítése, a csapatkiképzés irányelveinek, követelményeinek és feladatainak meghatározása, a katonai vezetés, a parancsnokok és a törzsek hadászati-hadműveleti szintű felkészítésének, a kiemelt hadműveleti-harcászati gyakorlatoknak a tervezése, az "M" felkészítés-, tartalékos képzés rendszerének és követelményeinek meghatározása, valamint a haderő felkészítéséhez és kiképzéséhez szükséges hadműveleti igények és normatívák összeállítása. A felkészítést és kiképzést tervező rendszerben értékeli a haderő képességét, tesznek javaslatokat a felkészítés és a kiképzés közép- és hosszú távú változtatására, illetve fejlesztésére, tervezik meg a kiemelt – közöttük a külföldi-, a nemzetközi – hadműveleti-harcászati- gyakorlatokat, feladatokat és rendezvényeket beleértve azok erőforrás és költségigényeit. A rendszer adatokat szolgáltat, követelményeket és igényeket határoz meg a felkészítés és a kiképzés terveinek, illetve feladatainak végrehajtásához szükséges humán, logisztikai- és más normatív erőforrás-igények és költségek tervezéséhez. A haderő felkészítésére és kiképzésére vonatkozó



okmányok (alap- és éves kiegészítő intézkedések, kiképzési programok, tervek, normák, stb.) kiadására, illetve jóváhagyására a vezetési szinteknek megfelelő parancsnokok, vezérkari főnökök illetékesek.

### **6.2.2 Gazdasági tervező rendszer alrendszerei**

#### *Erőforrás és Költség Tervező Alrendszer (EKTAR)*

feladata a "célul kitűzött" haderő kialakításához, a "létező" haderő alkalmazásához, felkészítéséhez és működéséhez – az elfogadott/jóváhagyott haderőfejlesztési célok, stratégiai hadműveleti igények, követelmények és feladatok alapján – a szükséges (humán, egészségügyi, logisztikai, infrastrukturális, kommunikációs és más) erőforrások és azok költségeinek feladatorientált tervezése. A rendszer magában foglalja a tervezési célok és a forráskorlátok meghatározását, a programozható fejlesztési és a normatív működési-fenntartási igények (személyek, naturáliák és költségek) feladatorientált megtervezését, az erőforrás és költségigények, illetve javaslatok védelempolitikai- és gazdasági elemzése alapján a forrásmegosztásra vonatkozó döntések előkészítését és meghozását, valamint a tárca erőforrás- és költség igényeinek/terveinek elkészítését, indoklását és egyeztetését. A tárca költségvetési előirányzatainak jóváhagyása után az erőforrás és költségtervek véglegesítését. A feladat nagyságától, időtartamától, a jóváhagyás illetőségétől függően eltérő a tervezés jellege, ennek megfelelően a programozott erőforrás-igényeket tervező rendszerben program elvileg bármely feladatra képezhető. (Itt jelenik meg elsőként a kormányzati szféra által a mai napig még nem alkalmazott PPBS alapú költségvetés tervezési gyakorlat szükségessége a védelmi szektornál).

#### *Programozott Erőforrás-igényeket Tervező Rendszerben (EPTR)*

programok alapvetően a haderő kiemelt, egyedi és egyszeri feladataira, ezen belül a humán erőforrás biztosítására és felkészítésére, a hadfelszerelés fejlesztésére és beszerzésére, az infrastrukturális beruházásokra készülnek. Ide célszerű sorolni a NATO

haderőfejlesztési célokat megvalósító programokat is. Tervezésük és megvalósításuk sajátosságai, illetve eltérő eljárásai miatt megkülönböztethetők a:

- humán (személyügyi-, oktatási-, egészségügyi- stb.) programok;
- haditechnikai eszköz, hadianyag fejlesztési és beszerzési programok;
- építési programok;
- kommunikációs (híradó és informatikai) programok.

A programok a feladat jelentőségéből és minőségéből, a tervezett költségek nagyságától stb. függően – a vonatkozó törvény és kormányrendelet szerint – kiemelt jelentőségű-, cél- és egyéb beruházási programok lehetnek, valamint ide tartoznak a lakástámogatásként és lakásépítésként tervezett előirányzatok is. A programozott erőforrásigények megvalósítására program végrehajtási tervek és beruházási finanszírozási okmányok készülnek. A nagy volumenű, összetett programok több projektet (részprogramot) is tartalmaznak. A program végrehajtási tervek és finanszírozási okmányok általában életciklus felfogásban készülnek és tartalmazzák a feladat valamennyi tevékenységét, illetve költségét a megvalósítás teljes időszakára, valamint évenkénti bontásban is. A rendszer a tárca gazdasági lehetőségei alapján adatokat szolgáltat a stratégiai-hadműveleti igények, közöttük a NATO haderőfejlesztési célok tervezéséhez, egyeztetéséhez és elfogadásához, valamint a normatív erőforrás-igények és a költségvetés megtervezéséhez. A programok előkészítését, tervezését és bonyolítását a program minőségétől és sajátosságaitól függően a HM és a HM HVK érintett szervei, alkalmazó- és anyagnemfelelős főnökségei állományából létrehozott, megfelelő hatás- és jogkörökkel felruházott programirodák, program menedzserek (menedzsercsoportok) végzik. A programozott erőforrás-igényeket tervező rendszerben célszerű kezelni a kiemelt, közöttük a nemzetközi és külföldi hadműveleti-harcászati gyakorlatoknak, feladatoknak és rendezvényeknek a haderő normál működésén felüli, programozható erőforrás-igényeit és költségeit is, amelyek a felkészítést és kiképzést tervező rendszerben kerülnek megtervezésre.

#### *Normatív Erőforrás-igényeket Tervező Rendszer (ENTR)*

feladata a haderő felkészítéséhez, működéséhez és fenntartásához szükséges humán (személyügyi-, oktatási-, szociális stb.), logisztikai (haditechnikai, hadtáp,

elhelyezési, közlekedési) – és más (egészségügyi-, felderítő-, térképész-, kulturális és média stb.) ágazatok felelősségi körébe tartozó erőforrás-igények és költségek tervezése. A személyi feltételrendszer biztosításával kapcsolatos normatív tervezési feladatok alapvetően a humán, kisebb mértékben a logisztikai tervezés körében jelennek meg.

- a humán felelősségi körbe tartozó – egyénhez kapcsolódó – normatív jellegű tervezési kérdések a szervezetbe lépéstől a kegyeleti tevékenységekig terjednek. A normatív tervezési részrendszerben kerülnek megjelenítésre a személyi állomány természetes fluktuációjával kapcsolatos folyamatok vonzatai, illetve az állomány rendszeres járandóságai is. A humán tervezés alapját elsősorban a Magyar Honvédség hosszú távú céljai érdekében a stratégiai tervező rendszerben megjelenő feladatok, illetve a társadalom egyéb alrendszereiben megfogalmazódó normatív szabályok (törvények és egyéb jogszabályok) határozzák meg. A humán normatív erőforrás-igények tervezése alapvetően központilag történik. A tervezést a HM Költségvetési Gazdálkodási Információs Rendszernek a humán információs modulja és a hadkiegészítés (országos) információs rendszere támogathatja.
- a logisztikai normatív erőforrás-igények és költségek tervezése a hadműveleti tervező rendszerben meghatározott/megfogalmazott követelmények alapján kidolgozott és rendszeresen karbantartott norma-, illetve normagazdálkodási rendszerekre épül. A normatív adatbázis azonos szerkezetű, de különböző tartalmú (személyekhez, eszközökhöz, készletekhez, üzemben tartásához, objektumokhoz, hadrendhez és állománytáblához kötött) rész-adatbázisonként kerül kialakításra.

A normatív erőforrásigényeket tervező rendszerben a vezérkar gazdasági szerveinek irányításával a szakágak számszerűsítik, tervezik a haderő alkalmazásához, felkészítéséhez, működéséhez szükséges erőforrásokat és azok költségeit. A normatív alapon tervezett erőforrások tervezése a kidolgozott és rendszeresen karbantartott norma-, illetve normagazdálkodási rendszerekre épül. A központi erőforrás-igények és költségek tervezését – a katonai szervezetek, intézmények szükségletei, illetve igényei, valamint a központi biztosítás feladatai alapján az anyagnem felelős szolgálati ágak irányítása és aktív közreműködése mellett, általában az ellátó központok végzik.

A csapathatáskörbe tartozó pénzügyi és dologi kiadásokat a katonai szervezetek, intézmények gazdasági (logisztikai) szervekkel együttműködve a pénzügyi referensek, illetve pénzügyi és számviteli szervek tervezik. A központilag kifizetésre kerülő személyi juttatásokat (illetményeket), valamennyi munkaadói járulékot, valamint a központi pénzügyi dologi kiadásokat, a pénzeszköz-átadások erőforrás igényét a HM Pénzügyi és Számviteli Szervezet tervezi (és biztosítja). A normatív erőforrás-igényeket tervező rendszer a haderő szükségletei és a tárca gazdasági lehetőségei alapján adatokat szolgáltat a hadműveleti-harcászati igények pontosításához, az erőforrások fenntartásához és fejlesztéséhez, valamint a költségvetés megtervezéséhez.

#### *Költségvetési Tervező Alrendszer (KTAR)*

feladata a haderő fejlesztéséhez, felkészítéséhez és működéséhez szükséges erőforrásigények és költségek feladatorientált számvetései/tervei alapján a tárca költségvetési igényeinek (főösszegeinek) összeállítása, egyeztetése, a tárca meghatározott költségvetési keretein belül a katonai szervezetek, intézmények és a tárca költségvetési tervének, illetve javaslatainak elkészítése, egyeztetése és felterjesztése, a költségvetési törvény elfogadása után a katonai szervek, intézmények és feladatok kiemelt költségvetési előirányzatainak megállapítása, az elemi költségvetések elkészítése. A katonai szervezetek, intézmények a költségvetési előirányzatok feletti rendelkezési jogosultságuknak és gazdálkodási módjuknak megfelelően a normatív erőforrás tervező rendszerben megtervezett erőforrás-igényeiket és azok költségeit a TPSZI-k, az önállóan illetve részben önállóan gazdálkodó szerveinél a pénzügyi és számviteli szolgálatok forgatnak át költségvetési tervekké, illetve javaslatokká a védelmi tervező rendszer felé. A TPSZI-k, az önálló gazdálkodó szervek, valamint a HM PSZNYI által felterjesztett tervjavaslatokat a HM KPSZH értékeli, összesíti és készíti el a tárca költségvetés főösszegeinek, majd a tárca költségvetésének javaslatait egyeztetésre, illetve felterjesztésre. A rendszer adatokat és információkat szolgáltat a gazdasági elemzésekhez és a döntések előkészítéséhez, a haderő feladataihoz szükséges erőforrások biztosításának költségvetési igényeiről és lehetőségeiről. A védelmi tervezőrendszeren belül a komplex tervezési folyamat ciklikus, évenként újra indul és megközelítően két évet vesz igénybe. A tervezés első évében a stratégiai és a

hadműveleti tervezés, a második évében az erőforrás és a költségvetés-tervezés tevékenységei, illetve folyamatai dominálnak.

### **6.2.3 A Tárca Védelmi Tervező Rendszer (TVTR) és a katonai controlling kapcsolat**

A TVTR-ben döntő jelentőséggel bír a stratégiai tervezés folyamata. A védelmi alapokmányokban foglaltak és az ország biztonságpolitikai helyzetének elemzése alapján kerülnek meghatározásra azok a nemzetvédelmi célok, amelyek a szövetségi kötelezettségek és lehetőségek figyelembevételével kiindulási alapul szolgálnak az STAR részére. Az STAR meghatározza a jövő haderejének stratégiai céljait, követelményeit.

A fenti célokat és követelményeket feldolgozva, a KFTAR-ben összehasonlítják a szükséges katonai képességeket a létező katonai képességekkel, meghatározzák a képesség hiányokat (a haderővezetés, igazgatás, fejlesztés, működés, fenntartás, alkalmazás területén), amelyek katonai-hadműveleti igények formájában a gazdasági tervezési feladatok alapjául szolgálnak. A gazdasági tervezés folyamatában az igényekhez hozzárendelik a szükséges erőforrásokat. Egyre gyakrabban használják a feladatorientált erőforrás és költségtervezés kifejezést. Sokszor anélkül, hogy belegondolnának abba, hogy mi is tartozik az erőforrások és költségek, valamint a kiadások fogalmába. Védelmi vonatkozásban, ha például egy gyakorlat végrehajtását gazdasági szempontok szerint vizsgálják, erőforrásként veszik figyelembe a feladat teljesítésekor foglalkoztatott személyi állomány nagyságát, de az illetményét, mint felhasznált erőforrást nem. A szükséges eszközök (a repülőgépektől a gulyáságyúig), anyagok (pl. hajtó és kenőanyagok), készletek (pl. lőszer) és szolgáltatások összességét. Költségnek vehető a hiányzó erőforrások előteremtésének, az erőforrások felkészítésének, üzemeltetésének, gyakorlat utáni helyreállításának a fedezete. Ennek következtében a gyakorlat érdekében teljesített kiadás és a költség különbözik egymástól (a költség a legtöbb esetben nagyobb a kiadásnál), hiszen nem valószínű, hogy minden a gyakorlat folyamán felhasznált anyag, készlet visszapótlás kötelezett és a gyakorlaton résztvevő személyi állomány illetménye is rejtve marad. Az EKTAR-ben kidolgozásra kerülnek az adott feladatok normatív és ágazati bontású (elsősorban a

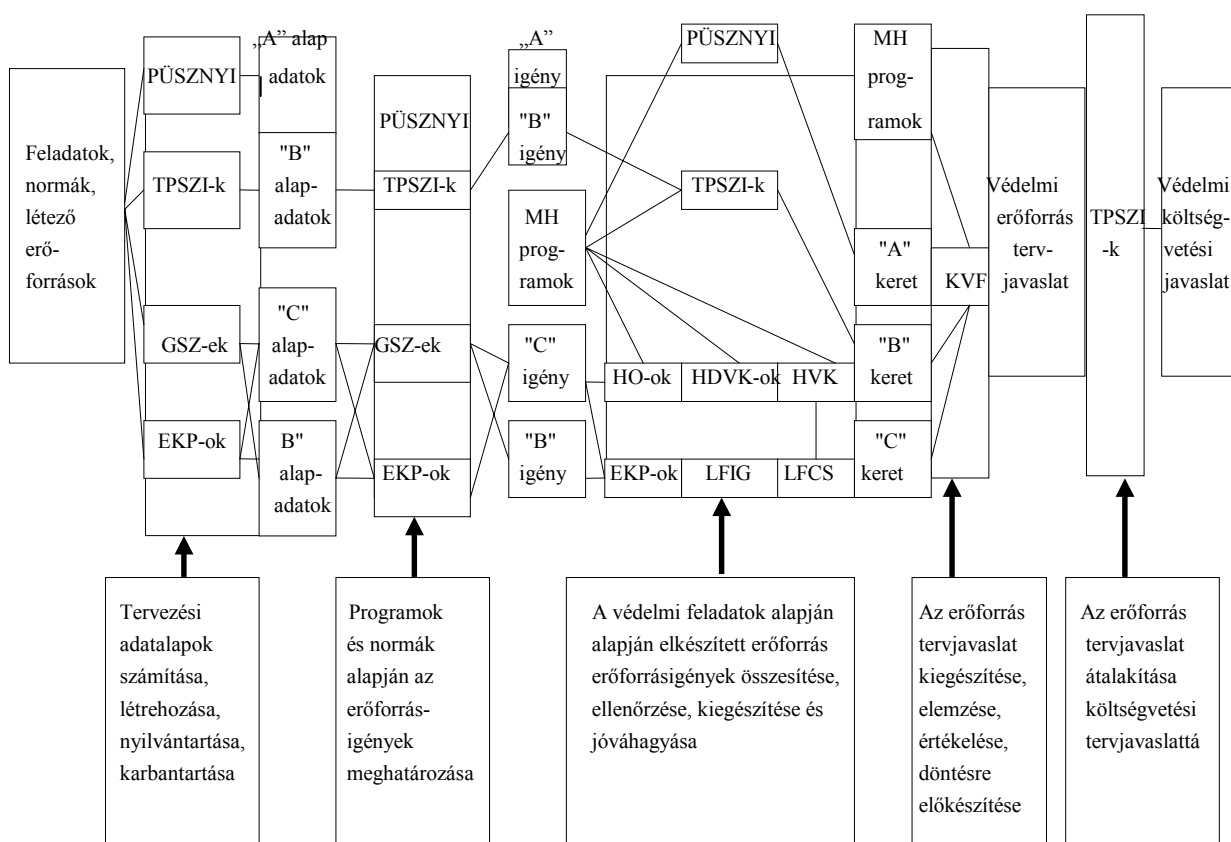
fenntartásra, működtetésre jellemző) erőforrás és költségigényei, valamint az adott (elsősorban a humán, haditechnikai és infrastrukturális) programok erőforrás és költségigényei. *Az ETR ezeket az erőforrás és költségigényeket a döntés-előkészítés folyamán, kidolgozott javaslatok formájában visszacsatolja a katonai tervezés folyamatának, valamint a politikai és katonai vezetésnek, ahol a gazdasági lehetőségek figyelembevételével meghozzák a szükséges döntéseket.*

Tehát az elképzelések szerint nem a gazdasági tervezés folyamatában születnek a korábbi időszakokra jellemző, forráshiányokra hivatkozó döntések. A gazdasági tervezési folyamat másik oldalán a KTAR az EKTAR-tól kapott adatok alapján biztosítja a TVTR illesztését az államháztartás rendszeréhez, kiszolgálja azt a szükséges információkkal (pl. költségvetés tervezés), képviseli a tárca érdekeit kormányzati szinten, ugyanakkor biztosítja a visszacsatolást is a TVTR felé az államháztartás, kormányzat oldaláról. A gazdasági tervezés folyamatában meghatározó szerepe van az EKTAR-nek, hiszen a feladatorientált erőforrás tervezéssel és finanszírozással válik lehetővé a védelmi tevékenység és költségvetés átláthatósága, illetve a tárca érdekképviselési hatékonyságának növelése. *Az EKTAR realizálása túl nyúlik a tervezési folyamatokon, mert egy hatékony vezetői számvitelre épülő controlling-rendszer kialakításával a tárca vezetése friss és valós információkat kaphatna nem csak a tervezési, hanem a felhasználási és beszámolási időszakban zajló folyamatokról is, biztosítva a vezetés részére az időbeni beavatkozás, korrekciók lehetőségét. A rendszer a parlamenti kontroll számára is biztosítaná a szükséges információt (a költségvetési forintok hol, mire, mikor kerültek elköltésre).*

Napjainkban egyre többször felvetődik a katonai és gazdasági tervezés mellett egy önálló humán tervezés megjelenítése. A humán tervezés fontosságánál fogva kiemelten kezelendő, de nem a katonai és a gazdasági tervezési folyamatoktól elkülönítve, önálló alrendszerként kezelve. A humán erőforrás gazdálkodás betagozódó eleme kell, hogy legyen (pl. a logisztikai és infrastrukturális erőforrások mellett) a gazdasági (és azon belül a programokra és normákra bontott erőforrás) tervezésnek ugyanúgy, ahogy elválaszthatatlan a katonai tervezést jellemző feladat és képesség tervezési folyamatoktól. Nem célszerű egy tervezési rendszerlogikát aktuális politikai megfontolások alapján alapjaiban megváltoztatni. A TVTR oldaláról nézve hatékony

működésének egyik lényeges feltétele lenne a külső környezeti tényezők (parlamenti, köztársasági elnöki, kormányzati, tárca szintek) megléte, azok fogadókészsége és fogadóképessége a TVTR iránt. A TVTR sok szállal kötődik makro-környezetéhez, mind a katonai (pl. Védelmi Középtávú Terv), mind a gazdasági tervezés (pl. költségvetés tervezés) folyamatában. Jelenleg a feltételek hiányoznak, egy feladatorientált erőforrás tervezésen alapuló TVTR esetén ezeket biztosítani szükséges.

Napjainkban egyre élesebben jelentkeznek a honvédelmi tárca kereteit és lehetőségeit meghaladó (és egy jövőbeni kutatás témáját képezhető) igény: a Magyar Köztársaság védelmi tervezési módszertanának kialakítása. Az elképzelések szerint ez biztosítaná a kapcsolódást, az ország védelmét alapvetően meghatározó biztonságpolitikai, katonai és gazdasági stratégiák között. E tervezési metodika kidolgozása már elkerülhetetlen napjainkban, csak a TVTR-ben vázolt új típusú tervező rendszer átgondolt bevezetése tenné lehetővé, hogy a védelem kvázi "termékei" a kidolgozás időszakától kezdve rövid-, közép- és hosszútávon egyaránt tartalmi és formai összhangban legyenek egymással mind a tervezés, mind az aktualizálás, felülvizsgálat, mind a gyakorlati megvalósítás szakaszaiban.



9.SZ. ÁBRA: A TVTR KAPCSOLATI HÁLÓJA

(FORRÁS: Csontos András: *TVTR tanulmány*, 2003)

A táblázatban használt rövidítések a lábjegyzetben<sup>16</sup> olvashatók.

<sup>16</sup> EKP: Ellátó Központ; HD: Hadosztály; HDVK: Haderőnemi Vezérkar; HVK: Honvéd Vezérkar; LFIG: Logisztikai Főcsoportfőnökség; LFIG: MH Logisztikai Főigazgatóság; KVF: HM Közgazdasági és Vagyonfelügyeleti Főosztály;



Az új védelmi tervezőrendszer<sup>17</sup> alapvető küldetése, hogy egyetlen integráló rendszerbe fogja össze a védelmi stratégiát, a hadműveleti alkalmazást és felkészítést, a haderő fenntartásához és fejlesztéséhez szükséges erőforrásokat és a védelmi költségvetést, valamint a hadsereg funkcionális feladatait tervező rendszereket. Az új integrált tervezés két alapvető tervezési folyamat összekapcsolásával valósul meg:

- a *katonai* igények által indukált *tervezési* folyamat, amely meghatározza, hogy mire van szüksége a hadseregnek ahhoz, hogy megszerezze és fenntartsa képességét egy esetleges országot érő támadás elhárításához,
- a gazdasági tervezésnek, az erőforrások és a költségvetés tervezésének folyamata, amely behatárolja, hogy mekkora hadsereg, azon belül mennyi katonára, milyen hadfelszerelésre, milyen katonai-védelmi infrastruktúrára van, illetve lesz lehetősége a hadseregnek képességei fenntartásához.

---

<sup>17</sup> Tárca Védelmi Tervező Rendszer (TVTR) várható bevezetése 2005-ben várható, a kutatás időpontjában a műhelytanulmányok formájában csak elvi összefüggései és rendszertervei voltak megtalálhatóak.

### **6.3 A katonai számvitel és a vezetői számvitel (kontroll célokra használt számviteli információ)**

Az előző fejezetekben már többször említésre került, hogy a controlling legfőbb adatbázisának a vezetői számvitel tekinthető. Sajnos a költségvetési szervek vonatkozásában éppen ez a számviteli terület van leginkább az elmaradottság állapotában. Nincs ez másként a honvédség számviteli információs rendszere tekintetében sem. A pénzügyi számvitel területén sem sokkal jobb a költségvetési szervek helyzete. Hazánkban a költségvetési szervek pénzügyi számviteli nyilvántartását szabályozó vonatkozó kormányrendelet jelenleg nem tartalmaz üzemgazdasági<sup>18</sup> jellegű nyilvántartás iránti igényeket. Az esetek többségében, ami nem kötelező az el is marad, nem foglalkoznak vele, noha a gazdasági célszerűség ezt megkívánná.

A költségvetési szervek számvitele elsősorban dokumentálási célorientált,<sup>19</sup> s csak másodlagosan tesz eleget az eszközcél<sup>20</sup> biztosításának. A dokumentációs számítások előírása tekintetében a költségvetési szervezetek vonatkozásában nincs hiány, azt külső (állami) kényszer hatására végre kell hajtani, mivel csak így biztosítható a törvényes előírások és költségvetési előírányzatok betartásának elsődleges követelménye. A szigorú dokumentációs számviteli előírásokkal szemben azonban nem nyújt elégséges adatot instrumentális (terv és ellenőrző számítások) számítások elvégzéséhez. Csak pénzforgalom szempontjából biztosítja a vizsgálatát annak, hogy a költségvetési szerv vezetése a kiadási és bevételi célokat vagy kiadási és bevételi előírányzatait mennyiben teljesítette, de nem vizsgálja a pénzforgalmi tények mögött meghúzódó valós gazdasági folyamatokat, nem képes költségbázison alapuló elemzés és hatékonyságvizsgálat végrehajtására. Az instrumentális számításoknak kellene adatokat szolgáltatni a költségvetési szerv döntéshozóinak ahhoz, hogy a rossz döntések kockázata kiküszöbölhető vagy csökkenthető legyen.

---

<sup>18</sup> E.Schmalenbach által bevezetett és Kelet-Európa német gazdasági befolyás alatt álló országaiban meghonosodott német üzemgazdasági szemléletű számviteli iskola.

<sup>19</sup> Dokumentálási cél: a számvitel számok alapján kifelé felvilágosítást (dokumentálás) ad, hogy mi történik a gazdálkodó szervezetnél, s azt bizonylatok alapján rögzíti.

<sup>20</sup> Eszközcél: a számvitel a számszerű dokumentumokkal eszközt szolgáltat a biztonságosabb döntésekhez.

Ezek a költségvetési számvitel területén tapasztalható egyszerűsítések azok, amelyek a gazdálkodásért felelős szakembereket elvezették a vezetői számvitel költségvetési alkalmazásának igénye felé. A kérdésben *világszerte konszenzus* látszik kialakulni abban a tekintetben, hogy a költségvetési szerveknek is élniük kell a *vezetői számvitel* nyújtotta *információs bázis* adatai által nyújtott plusz információk felhasználásával.

A vezetői számvitel keretében kell kidolgozni és kell átvállalni a Számviteli törvény 1992. évi bevezetésével a költségvetési szervek pénzügyi számviteli tevékenysége területén felszámolt üzemgazdasági szemléletnek<sup>21</sup> a költségek megfigyelésével kapcsolatos feladatait. Fokozatosan ki kell alakítani a feladatmutatókra, teljesítménymutatókra, szakfeladatokra jutó ráfordítások alakulásának figyelését, a szakfeladatok költségeit befolyásoló tényezők változásának előrejelzését. Ezek a költségadatok az államháztartás oldaláról a túlzott részletezettség miatt ugyan nem nyújtanak áttekinthető és hasznos információt, de mindenképpen alapadatként kezelhetőek szintetikus költségmutatók, szakfeladatokra jutó egységköltségek, szakfeladatokra jutó általános költségek kimutatásához. Szintetizálásuk, mutatószámrendszerekbe történő foglalásuk után már a felsőszintű irányító szervezetek is hasznosíthatják a kiváló összehasonlítási lehetőségeket tartalmazó szintetikus mutatókat saját szintjeiken is.

Ezek teljesítéséhez még hosszú út áll a költségvetési szervek előtt, mindenekelőtt a vezetői számvitel kialakítása terén. Ezért a jegyzetben nem konkrét és bevált vezetői számviteli alkalmazásokat, hanem csak ajánlás szinten mozgó javaslatokkal találkozhat az olvasó.

Ha a hatékony és színvonalas közszolgálat biztosítása csupán vezetői számviteli tevékenység, akkor felmerülhet a kérdés, hogy miért nem éltek ezek a szervezetek is ezzel a lehetőséggel már korábban is? A válasz pedig nem ilyen egyszerű, s ismét elérkezünk a költségek mérésének problémájánál már érintett mérési hatékonysági problémához. Ma már senki sem kételkedik benne, hogy az információ, mint erőforrás

---

<sup>21</sup> Noha az állami költségvetés klasszifikációja 1988-1992 között pénzforgalmi és üzemgazdasági szemléletű volt.

van jelen a napi gazdasági tevékenységben. Mindenki tudja, hogy az információnak és az információ előállításának ára van, ahhoz senki sem jut ingyen. Ahhoz, hogy a költségvetési szervek költség adataik alakulását képesek legyenek megfigyelni, ahhoz a gazdálkodásuk során sok helyen kell a költségek alakulását észlelni és mérni. A mért információkat összesíteni, feldolgozni, elemezni kell. Ez a tevékenység, viszont rendkívül munkaigényes folyamat. A munkaigényes jelző pedig nagyszámú adminisztratív alkalmazottakat és jelentős mértékű bérköltséget, s azok közteher vonzatait takarja. Tovább lehetetleníti a helyzetet, hogy a költségvetési szervezetek többségének alaptevékenysége már sajátosságától fogva is elég munkaigényes, ezért meglehetősen költséges tevékenység.<sup>22</sup> Az államháztartás terén foglalkoztatott munkaerő létszáma pedig, az állami szerepvállalás, a közalkalmazottak számának perspektivikus csökkentése miatt egyáltalán nem növelhető. A nemzetgazdaság sem bír már bír el több a produktív szektorból elvont emberi erőforrást, s kifizetett jövedelmet. Ez volt az a pont, ahol a költségvetési szervek ez idáig kénytelenek voltak lemondani a valós költségeik figyeléséről, s az üzemgazdasági szemlélet információs igényeinek kielégítéséről. Véleményünk szerint a költségek megfigyelésének megoldására a költségvetési szervek számviteli információs rendszereinek gépesítése, az információ technológia hardver és szoftver eszközeinek relatíve olcsóbbá válása, s ezáltal könnyebb elérhetősége szolgáltat kivitelezhető választ napjainkban.

Ennek megfelelően újra kell gondolni a költségvetési szervek számviteli-szervezési tevékenységének alapjait. Ha elismerjük, az államszámviteli rend elsődlegességét, s jelenlegi szabályozása szerint szervezzük számviteli rendünket, azonban akkor sem hibázunk, ha olyan számviteli nyilvántartással is foglalkozunk, amely lehetővé teszi az operatív controlling rendszer működését. Nem követünk el hibát, mivel a hivatkozott kormányrendelet szerint, minden költségvetési szervnek jogában áll belső (vezetői) számviteli tevékenység kialakítása. A kormányrendelet nem tiltja, de nem is kötelezi vezetői számviteli alkalmazásokat a költségvetési szervektől. Teszi ezt mindazon megfontolásból, hogy nem lehet aránytalanul nagy információs költség terheket róni a gazdálkodó szervekre, mint köztudott az információnak ára van. Mérlegelés szükséges, mekkora az információs rendszer kiépítésével járó többlet

---

<sup>22</sup> Gondoljunk csak ennél a pontnál az egészségügy területén foglalkoztatottak létszámára, szakképzettségükre és iskolázottságuk fokára.

költség, s mekkora az információs rendszer által hosszabb távon biztosítható költségredukció, illetve hatékonyság javulás.

Ezt a dilemmát jól ismerték a HM gazdasági vezetői is. A védelmi tárca transzparenciájának (átláthatóságának) biztosítása iránti igény oly nagy volt, hogy komolyan gondolkodnak a teljes védelmi információs rendszer megújításán. A védelmi információs rendszer 1999-ben elkezdett folyamata, amely kormányzati a szférában is példaértékűnek számít teremti meg a szükséges információ technológiai hátterek a katonai controlling rendszer kialakíthatóságára.

### **6.3.1 Költségszámítási alapfogalmak és alkalmazási lehetőségeik a katonai gazdaságtan területén**

A költségszámítással, költség kalkulációval a katonai gazdaságtan egyik napjainkban legtöbbet vitatott kérdéséhez érkeztünk. A vélemények nagyon megoszlanak a költség szemlélet tekintetében. Van-e értelme mérni azokat a közszolgálati szférában általában, ezen belül a védelmi szervezeteknél, illetve nincs. Ezt a kérdést nem csak Magyarországon teszik fel, hanem a fejlett országok államszámviteli rendszerének felelősei is, a különbség, hogy ők már döntöttek s zömében meg is oldották. A megoldást tekintve hasonló helyzetben voltak úgy, mint jelenleg mi. A válaszuk a napjainkban nálunk is egyre jobban vitatott és kutatott kérdés tekintetében a költség-szemlélet érvényesítése volt.<sup>23</sup>

Minden költségvetési szerv célkitűzése, hogy a rendelkezésre álló jóváhagyott költségvetéséből a lehető legjobban hajtsa végre az állam által hozzárendelt szakfeladatát. Megfelelő a költségvetési szerv működése, ha valamennyi feladatát végrehajtotta, s a jóváhagyott és megfinanszírozott költségvetési előirányzat elegendő volt hozzá. Nincs ez másként a hadsereg költségvetési gazdálkodásában sem. Természetesen a valóságban nagyon ritkán láthatunk ilyen és ehhez hasonló

---

<sup>23</sup> Itt többnyire csak utalni szeretnénk az irodalomjegyzékben részletes címmel ellátott amerikai védelmi minisztérium által a RAND Corporation által kutatott és vizsgált költség faktorok hadseregen belüli vizsgálataira, vagy a német Bundeswehrről napjainkban a Költség és Tevékenységfelelősségi (KTF) program néven folyó költség-redukciós programjára.

megoldásokat. Rendszerint több a feladat, mint a rendelkezésre álló anyagi eszköz és pénzben rendelkezésre álló erőforrás. A védelmi szervezet (katonai egység, vagy parancsnokság) teljesítményét (outputját) ellentétben a vállalkozói szektorral nagyon nehéz pénzértékben kifejezni, mivel teljesítményét az állam által vállalt védelmi funkció teljesítését nem lehet forgalmi árbevételként értékelni.

Az hogy mennyi volt egy gyógyászati eljárás haszna a beteg számára, vagy mekkora haszonnal jár egy notórius bűnöző elfogása, vagy mekkora haszonnal jár az ország területi szuverenitásának megvédése egy esetleges háborús konfliktus esetén, arra nagyon nehéz választ adni. Ami biztos amit mindenki tud az az, hogy a tevékenységük pénzbe, mégpedig nem kevés pénzbe kerülnek.

A haszon pénzegységben történő kifejezhetetlensége miatt nem nagyon járható út a költség/haszon elemzés vállalkozói területről egy az egyben történő adaptálása. A költségvetési szerveknek alaptevékenységük keretében nincs lehetőségük a költségek és a teljesítmények közvetlen összehasonlítására, helyette azonban éppen a működésük specialitásából eredően új utakat kell keresni.

Ezek között említendő meg a Bundeswehrben 1996-tól indított Költség és tevékenységfelelősségi (KTF) és Folyamatos Jobbítási Program (FJP) is. A program lényege a hadsereg hatékony forrásmenedzselése, működési hatékonyságának növelése a controlling adta új vezetői és gondolkodási filozófia népszerűsítése, s öntevékeny megvalósítása révén. A program megvalósítása idején kiemelt figyelmet fordítottak a ráfordítások korlátozására és racionalizálására. Véleményük szerint az eddigi cselekvési és eljárási minták felülvizsgálat nélküli megtartása nem vezethet a kitűzött célhoz, a korlátozott és jelentősen lecsökkentett védelmi kiadások hatékony felhasználásához. A Bundeswehr katonai controlling tevékenységét értékelve megállapíthatjuk, hogy a controllingon belül a fő feladatot a költségek lefaragásában látják, e cél érdekében mozgósítják az egész hadsereget, s controller tisztek sorát rendszeresítették 1998-tól kezdve egység és magasabbegység szinteken. Véleményük szerint a költségcentrikus szemléletmódnak a vezetési folyamat részévé kell válnia, ezért ma szinte a Bundeswehr minden szervezeténél folynak a kísérleti projektek a költség és teljesítmény-

számvetések kipróbálására. Ezek a kísérletek biztatóak lehetnek számunkra is a magyar viszonyokhoz leginkább igazodó katonai controlling szisztéma megvalósításakor.

A költségvetési szerveknek a nevükből eredően is a költségek területén kell gazdálkodásuk hatékonyságát keresniük. A vizsgálódás fő színtere, hogy a tervezett és jóváhagyott költségvetési előirányzathoz képest mekkora összeget használt fel a működési ideje alatt, mennyiben biztosította a kincstári vagyon megóvását, illetve mennyiben volt elegendő számára a pénzben kiutalt költségvetési támogatás összege.

Ma Magyarországon a költségvetési szervek nem vállalkoznak a költségeik kimutatására a számviteli törvény 1992. évi bevezetésétől kezdve. A törvény értelmében az érvényes kormányrendelet (amely könyvvezetési tevékenységüket szabályozza) szerint a költségvetési szervek főkönyvi nyilvántartását pénzforgalmi elv szerint kellett megszervezni. A korábban használatos üzemgazdasági elv napjainkban nem érvényesül főkönyvi nyilvántartásaikban, ennél fogva költségvetési szervek beszámoló táblái nem szolgáltatnak költségadatokat a gazdasági elemzés számára, helyette csak a kiadásokkal és bevételekkel számolnak el éves beszámoló és pénzforgalmi jelentéseikben. Hasonló problémát jelent a hatékonyság elemzése szempontjából, hogy tervezési rendszerük is csak a kiadásokkal és a bevételekkel foglalkozik, nem fordít kellő figyelmet azok költségoldaláról történő erőforrás-tervezésnek. Költségvetési tervük csupán a kiadás és bevétel egyensúlyát szem előtt tartó pénzügyi terv, a költség bázistól többnyire elszakítva. Véleményünk szerint elsődlegesen a teljes költség terv elkészítését kellene követni a kiadások és bevételek finanszírozási jellegű tervezésének.

### **6.3.2 Pénzforgalmi versus üzemgazdasági elv a védelmi szervek költségvetési számviteli rendjének tükrében**

A költségvetési számvitel legjellemzőbb különbségét a vállalkozói számvittel szemben a *költség – kiadás* és az *árbevétel – bevétel* dilemmán kívül annak pénzforgalmi szemlélete adja. A pénzforgalmi nyilvántartás a vállalkozóknál csak az egyszerűbb nyilvántartási formáknál megengedett bizonyos feltételek mellett. Ez a könnyebbség a számviteli törvény módosítása következtében 2004-től kezdődően számukra is megszűnik és a naplófőkönyves nyilvántartásokról át kell térniük a kettős

könyvviteli nyilvántartások vezetésére. A költségvetési szervek könyvvezetési kötelezettségét szabályozó kormányrendelet a végrehajtásában egyszerűsített pénzforgalmi szemléletet írja elő kötelező jelleggel a költségvetési szervek kettős könyvvezetésében. A pénzforgalmi szemlélet honvédségi alkalmazásának következtében a katonai szervezetek viszonya a fenti dilemmához okozza a költségek tekintetében a címben szereplő sajátosságot és vizsgálati problémát. A pénzforgalmi szemléletű könyvviteli nyilvántartásban nincs eltérés sem időben, sem pedig értékben a kiadás és költség, valamint a bevétel és bevételi előírás között. A pénzforgalom centrikusságot az állami költségvetés naptári évre vonatkozó tervezési és finanszírozási mechanizmusával magyarázzák elsősorban, a költségvetési év és a gazdálkodási év egybeesési követelményeként. A költségvetési előirányzatok és azok támogatása egy naptári évet fog át, s ez a teljesítési adatok előállítását is bekorlátozza egy naptári, azaz egy költségvetési évre. Az éves beszámolóikban szereplő maradvány a tárgyévet követő pénzforgalommal nem korrigálható, ezért többek között a számviteli törvényben szereplő időbeli elhatárolás elvét a költségvetési szervek nem alkalmazhatják. A pénzforgalmi előirányzatok és teljesítésük elemzése a gazdálkodás tervszerűségének megítélése, a következő időszakok tervezésének megalapozása érdekében elengedhetetlen feladat, ezért a költségvetési szervek pénzforgalmának alakulása a Kincstáron, s a költségvetési szervek pénzügyi könyvvitelén keresztül folyamatosan kontrollálásra kerül. Ezáltal a Kincstárnak éppen a pénzforgalmi szemléletű könyvvitel nyújt lehetőséget a pénzforgalmi előirányzatok és teljesítésük folyamatos ellenőrzésére. Ezekén túl a Kincstár tervezi államszámviteli szerepének további bővítését, készül a kincstári körbe tartozó költségvetési szervek pénzügyi számvitelének esetleges átvállalására is. Jelenleg tehát a költségvetési-pénzforgalmi előirányzatok terén a Kincstár is rendelkezik kincstári alanyonként, azaz gazdálkodó szervenként pénzforgalmi információval, s párhuzamosan helyi szinten is megtalálhatóak ezek az adatok, sőt a költségvetési szervek pénzforgalmi könyvelésének ma ez a fő feladata. Megítélésünk szerint az ezen a területen jelen pillanatban úgynevezett adatfeldolgozási redundancia figyelhető meg, mivel két szervnél, a Kincstárnál és a kincstári alanynál egyaránt megtalálhatóak a költségvetés teljesítésének megfigyelésére szolgáló adatok, amely viszont felesleges kapacitások lekötését eredményezi ezáltal. A jövőre nézve elképzelhető az államszámvitel pénzügyi területének Kincstáron keresztül történő további centralizálása, ezáltal a szükségtelenné váló párhuzamos kapacitások



felszabadításával megvalósulhatna a költségvetési szervek szintjén ez idáig elfektetett, meg nem valósított vezetői számvitel aktivizálása, alkalmazása.

A vezetői számvitel keretében a költségek mérésének új módszereivel a költségvetési szervek gazdálkodásának üzemgazdasági adatokon is alapuló elemzésével választ kell adni, hogy az alaprendeltetésből származó szakfeladatok végrehajtása mekkora ráfordítással és milyen hatékonysággal történt. Továbbá fontos, hogy a vezetői számvitel által biztosított adatok által az elemzés feltárja a feladatmutatókra és teljesítménymutatókra jutó ráfordítások alakulását, a szakfeladatok költségeit befolyásoló tényezőket. Az elemzésnek megfelelő információt kell biztosítani a helyi vezetés részére, hogy a szakmai feladatokkal kapcsolatos ráfordításokban miként érvényesült a racionalitás, a takarékoság. A tartós tendenciák, a belső aránytalanságok alapján időben fel kell hívni a figyelmet mindazon tényezőkre, amelyek a költségek alakulását kedvezően, vagy kedvezőtlenül befolyásolják.

Ennek megfelelően célszerűnek látszik szétválasztani a közeli jövőben a pénzforgalom és a költségek alakulásának információs bázisát, amelyek közül a pénzforgalmi teljesítés figyelését és mérését egy centralizált Kincstári nyilvántartáson alapuló cash-flow megközelítésű pénzügyi számviteli rendszerrel lenne célszerű lekezelni. A költségek alakulásának megfigyelésére, pedig a gazdálkodó szerv szinten kialakításra kerülő tevékenységi alapon szervezett (*activity based costing*) új vezetői számviteli rendszer szolgálhatna.

Az ABC melletti jövőbeni döntést támasztja alá,<sup>24</sup> az a Nagy Britanniából származó példa is, melynek során a Védelmi Minisztérium néhány évvel ezelőtt a hadsereg különböző erőinek logisztikai támogatására egységes szervezetet alakított ki. A milliárdos költségvetésű Védelmi Logisztikai Szervezet számára célkitűzésként fogalmazták meg, hogy 2005-ig jelenlegi költségvetésükhöz képest 25%-os költségcsökkentést érjenek el anélkül, hogy a mostani, 43000 fős állománya által nyújtott szolgáltatások minősége romlana. A feladatot a Védelmi Logisztikai Szervezet költségelszámolásának az ABC-ra történő átváltásával kezdték meg. A projektért felelős Sir Sam Cowan tábornok szerint az ABC-nek a logisztikai biztosítás terén történő

alkalmazása több mint sikeres. A vezető auditor, ügyviteli tanácsadó és szoftver szállító cégek bevonásával sikerült a védelmi logisztikánál már a bevezetést követő első években jelentős költségmegtakarítást elérniük.

A hadseregben, a költségvetési szervekhez hasonlóan a pénzkadások és pénzbevételek, valamint előirányzataik könyvelését helyezik előtérbe napjainkban, s eltekintenek a költség adatok közvetlen gyűjtésétől, azok főkönyvi nyilvántartásától. A bevételeiket és kiadásait elsősorban nemük (fajtájuk), másrészt tevékenységük (szakfeladatonként) szerint figyelik meg, de azt is csak nagyon szűk körűen. A költségvetés végrehajtásának közgazdasági és funkcionális osztályozása sajnos nem minden esetben biztosít elégséges információt az intézményi gazdálkodás hatékonyságának elemzéséhez, a normatívák helyességének ellenőrzéséhez, az éves költségvetés tervezéséhez, valamint a költségvetési évről szóló éves beszámolókhöz. Továbbra is szükség van az operatív számvitel területén üzemgazdasági szemléletű, főként költség adatokra. Biztosítani kell a költségek alakulásának vizsgálatát, a pénzügyi és gazdasági jellegű információs bázisnak költségadatokkal történő feltöltését az elemzők részére az uralkodó pénzforgalmi szemlélet ellenére is.

A kiadások pénzforgalmi szemléletű könyvelése jelenleg nem teszi lehetővé évközben költségadatok generálását a védelmi szervezetek nyilvántartási rendszeréből, miközben számos gazdálkodást, költségvetési gazdálkodást elemző hatékonysági mutató (funkció/költség, költség/mérőszám stb.) képzése ezt megkövetelné. A költségek megfigyelésétől, s azok elemzésétől viszont a védelmi szférában sem lehet eltekinteni. Intézményi szinten fontos elemzési feladatot jelent az összes költség alakulásának értékelése, költségek változásának szakfeladatonkénti és költségnemenkénti vizsgálata is. A közvetlen, közvetett és általános költségek alakulásának bemutatása, viselkedésük leírása, viszonyítása, összehasonlíthatósága, különböző fajlagos költségek kimunkálása a védelmi szervezeteknél is követelményként jelentkeznek a jövőben.

---

<sup>24</sup>Rowley, Ian: *Combating costs*, Chief of Finance Officer of Europe (2001 április)

### **6.3.3 A költségek jelenléte a védelmi szervezetek pénzforgalmi alapú számviteli nyilvántartásában**

A kiadások könyvelésekor egyes folyó kiadásokat a felmerülésük pillanatában költségként is lehet értelmezni, például az illetmények, egyéb személyi járandóságok, juttatások, karbantartási, energia szolgáltatási költségek esetén, ahol a kiadás és költség egy időben jelentkezik, átfedi egymást.

A problémát a készletfelhasználások és az amortizáció költségként történő elszámolásának jelenlegi hiánya jelenti. A készletbeszerzések főkönyvi nyilvántartását a pénzforgalmi szemlélet mellett alkalmazott további nyilvántartás-egyszerűsítési lehetőség nehezíti, meggátolja az anyagköltségek számbavételét. A költségvetési szervek könyvvizetését szabályozó vonatkozó kormányrendelet értelmében az egyszerűsítés következtében valamennyi készletbeszerzés kiadásként könyvelendő automatikusan az 5. Folyó kiadások számlaosztályba különböző készletek beszerzésére elszámolt kiadásként, s a készletszámlák évközbeli főkönyvi vezetése a kormányrendelet szellemében nem megengedett. Ennek megfelelően a készletek állományában beállt változásról a költségvetési szervek csak analitikus nyilvántartásaikból nyerhetnek reális képet. A főkönyvi készlet számlák adatainak év közbeni változatlansága (mozdulatlansága) nagymértékben megnehezíti a készletgazdálkodásról nyert információk feldolgozását és ellenőrizhetőségét. Ennek megfelelően tehát nem minden év közbeni készlet kiadásból lesz költség, illetve nem minden készletfelhasználást (költségnövekedést) előz meg pénzkidadás. A készlet állományváltozások tételei (záró készlet – nyitókészlet) jelentősen befolyásolhatják a költségvetési szerv költségadatait. A készlet állományváltozás adatait az analitikus anyagkönyvelésnek kell biztosítania a leltári adatokkal történő egyeztetés után a főkönyvi könyvelés számára.

A költségadatokra a felügyeleti szerv a beszámolóiban nem fordítanak kellő figyelmet, amely az államháztartás jelenlegi beszámolási rendszerével összhangban van, ellenben a végrehajtó szint operatív gazdálkodási döntései, elemzései viszont joggal tartanak igényt rájuk. Ennek megfelelően addig is a készlet állományváltozásokkal szükséges korrigálni az évközbeli készletekkel kapcsolatos kiadásokat, hogy azokból

korrekt költségadatok kerülhessenek előállításra, amelyek további elemzések alapjául szolgálhatnak. A gyakorlatban a hadsereg pénzügyi és számviteli szervezeteinél dolgozó számviteli szakemberek ma még nem élnek ezzel az átkonvertálási lehetőséggel, sok esetben nem is tudnak róla. Hasonló a helyzet az amortizációs kiadásoknak költségként történő figyelembevételénél is. Sok esetben a közgazdasági becslés módszerére támaszkodnak a gazdasági elemzéseknél.

Mégis, mi áll ennek a módszertani vitának az elméleti hátterében? Hogy a választ megkönnyítsük tekintsük át röviden a számvitel elméletben már korábban megfogalmazott pagatórikus költségelmélet kiadáorientált költsége és napjaink költségvetési számvitelének kiadás fogalma közötti hasonlóságokat:

A kiadásoknak a költségekkel történő folyamatos ütköztetése leginkább Schmalenbach és Kosiol pagatórikus<sup>25</sup> költségfogalmára emlékezteti a szakembert, amely fizetési folyamatokon alapuló, fizetéssel összefüggő jelentéssel bír. Helmuth Kochnak az 1950-es évek végén megfogalmazott pagatórikus költség fogalma is a végtermék egységére eső pénzösszeg általános formájáról szól, melynek keretében a pénzösszeg materiális módon pénzeszközök állományaként, vagy mozgásaként jelenik meg. Tartalma alapján Koch is alkalmazta költségfogalmának jellemzésére, mivel költségek alatt specifikus kiadásokat ért. Nevezhetjük ezt úgy is, hogy költségfogalma materiálisan körülírt, s meghonosította a kiadáorientált költségfogalmat, mivel a pénzmozgással nem járó felhasználás nem költség számára.

A költségvetési szerveknél is hasonló a helyzet, a költség mérhető, materiális formában (a pénzforgalmi szemlélet miatt kiadásként) jelentkezik. Az alaptevékenységüknél a gazdaságosság követelménye megköveteli a kiadások, kvázi költségek elemzését. A költségek elemzésének tehát fő célja, hogy feltárja azokat a lehetőségeket, amelyekkel – a szakmai feladat megfelelő szintű ellátása mellett – a költségek csökkenthetők. A napi gyakorlatban tehát szükség lenne a költségek kimutatására a védelmi szektorban is, azonban az ehhez szükséges számvitel rend

---

<sup>25</sup> A pagatórikus kifejezést Kosiol honosította meg, a latin *pacare* kielégíteni igéből eredeztethető a köznyelvi *pagare*, azaz fizetni igéből eredeztetve.

kidolgozására a költségvetési szerveknél, s így köztük a Magyar Honvédségnél a mai napig vagy indíttatás, vagy kapacitás hiánya miatt nem került sor.

Mindennemű a költségvetési gazdálkodó szervezet gazdálkodási hatékonyságát garantáló controlling rendszer kimunkálását megelőzően ezt az elhanyagolt területet kell elsősorban kidolgozni. Vissza kell hozni az üzemgazdasági elszámolás elvét a költségvetési szervek számviteli folyamataiba, azon belül a szabadon alkalmazható vezetői számviteli gyakorlatban, a költségelszámolás megteremtését kell a jövőben biztosítani, mivel költség adatok nélkül nem lehet a különböző normákat és normatívákat kialakítani, sem érvényességüket ellenőrizni.

Ezért a jövőre nézve a katonai számviteli információs rendszerrel a következőekben felsorolásra kerülő elvárásokat látszik célszerűnek alkalmazni:

- korrekt, pontos és modern vezetői számviteli rendszer kialakítása, mivel a hagyományos költségvetési számviteli rend nem biztosít teljes körű információ a katonai szervezeteknél folyó gazdasági eseményekről;
- a költség és kiadások könyvviteli nyilvántartásának teljes körű alkalmazása a költségvetési számviteli rendszeren belül;
- rögzíteni kell a kiadásokat és a költségeket kiadás és költség nemenként, a védelmi szakfeladatonkénti kiadás és költségnyilvántartással egyidejűleg;
- az új számviteli eljárásnak biztosítania kell a gazdasági problémák előrejelzését a várható költség és kiadás adatok generálása alapján;
- meg kell valósítani a könyvviteli nyilvántartás program orientáltságát költség és kiadás vonatkozásokban egyaránt;
- a védelmi szakfeladatonkénti (programonkénti) osztályozással legyen képes megfelelő bontásban költség és kiadás adatot biztosítani a PPBS-en alapuló költségvetési tervezési és beszámolási kötelezettségekhez;
- legyen képes gazdasági mutatószámokat előállítani védelmi programok és feladatok szerinti bontásban felelősségi centerenként (anyagnem felelősök szerinti bontásban);
- biztosítson megfelelő bázist a költség standardok (egységköltségek) kialakításához és különböző költség kalkulációk végzéséhez;
- valósítsa meg a költség és kiadás nyilvántartást felelősségi központonként egyaránt;

- legyen összhangban a számviteli törvény számviteli alapelveivel, a közszolgálati szektor vezetői számviteli standardjaival;
- biztosítsa a védelmi szektor tárgyi eszközeivel kapcsolatban elszámolásra kerülő értékcsökkenési leírások költségként történő elszámolásának lehetőségét, és egyben tegye lehetővé az elszámolt értékcsökkenés összegének felújítási alapként való kezelését, s egyúttal adjon pontos információt a katonai beruházások gazdaságossági számításaihoz;
- valósítsa meg a költség elszámolás lehetőségét a készletek felhasználása során;
- mutassa be a katonai eszközök felhasználásának eseteit, a gazdálkodási év folyamán teljesített felhalmozási kiadások révén megvalósult tőkeváltozásokat;
- biztosítson megfelelő makroszinten információt a felmerült költségekről és kiadásokról védelmi szakfeladatonkénti bontásban a védelmi politika meghatározásában résztvevő döntéshozók részére.

#### **6.3.4 Költség és teljesítményszámítás szintjei, és azok alkalmazhatósága a védelmi szerveknél**

A költségszámítás szintjeit tekintve a gazdálkodás tudományban három fő területet különböztetünk meg, úgymint a:

- költségnem (költségfajta) számítást,
- költséghely számítást,
- költségviselő számítást (kalkuláció).

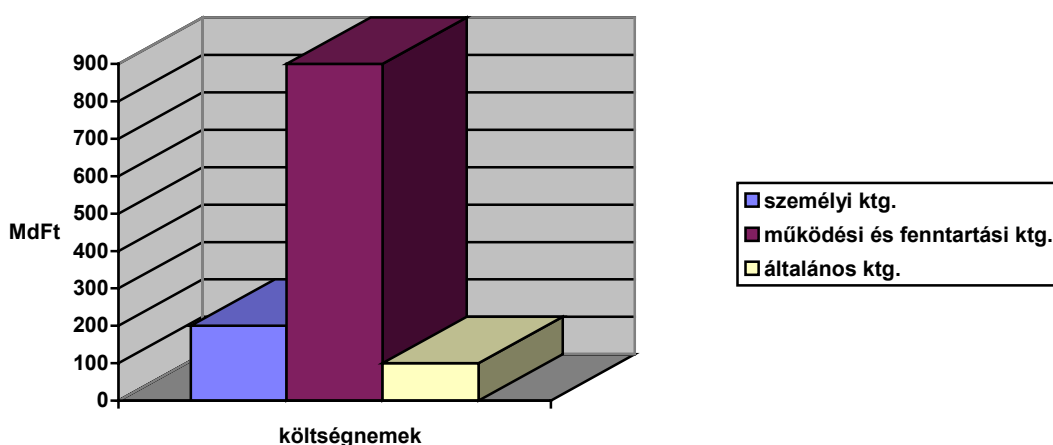
Ezek után tekintsük át részleteiben a különböző költségszámítási módszerek alkalmazásának lehetőségeit a katonai gazdálkodás területén.

*A költségek költségfajta, költséghely, költségviselő szerinti elkülönítésének elvei a védelmi gazdálkodás területén:*

A védelmi költségek csoportosításának fontosságát az alábbi rövid, rendkívül leegyszerűsített, absztrakt példa segítségével szeretnénk bemutatni. Feltételezzük, hogy a védelmi költségek a következő főbb költségnemek között oszlanak meg. A költségeknek ezt az osztályozását a költségek csoportosításának hagyományos

költségnem, költségfajta szerinti csoportosításának nevezzük. A költségeket gyűjtjük költségnemenként, tevékenységenként költség és tevékenységtablók felhasználásával.

<i>Költségnemek</i>	Md.Ft
Személyi kifizetések	200
Fenntartási és üzemeltetési költségek	900
Általános költségek	100
<b>Költségek összesen:</b>	<b>1.200</b>



10.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS HAGYOMÁNYOS OSZTÁLYOZÁSA

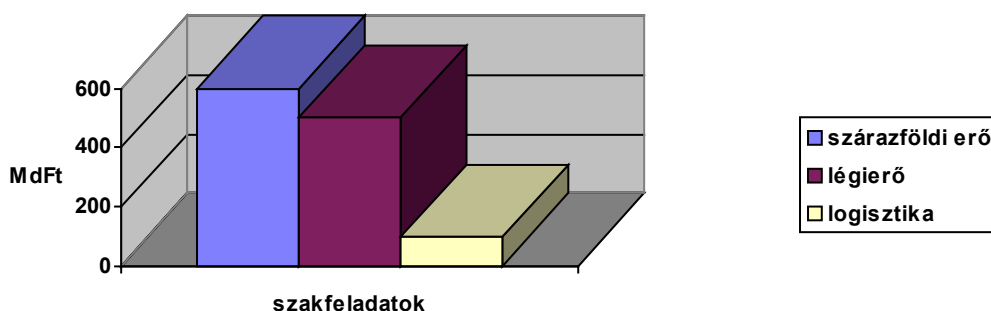
Ebben a csoportosításban az összes költséget költségnemek szerinti megoszlásban láthatjuk, amely viszont nem ad elegendő információt abban a tekintetben, hogy mi történt a költségvetési év folyamán az alaprendeltetésből fakadó feladatok teljesítésével kapcsolatban, a szakfeladatok szerint közvetlenül elszámolt költségekről.

A védelmi tárcának azonban a költségviselőnkénti (szakfeladatonkénti) költségadatokra is szüksége van a hadsereg felső és középszintű gazdasági vezetői számára. Ezért tehát nem elegendő számára a költségek költségnemenkénti kimutatása, fontos a költségnemek védelmi programonként (szakfeladatok) szerinti megosztása is a védelmi célok teljesülésének értékelése miatt. A védelmi programokként történő kimutatás további elemzési lehetőséget biztosít a védelmi költségvetés felső, közép és végrehajtó szintű teljesítése idején. Ehhez természetesen egy program vagy más néven tevékenység orientált PPBS alapú költségvetési tervezési és beszámolási rendszer

szükséges. A hagyományosan elszámolt és kimutatott költségnevet osztályozás ehhez nem ad elegendő információt. Ezért szükséges még a védelmi költségeket tovább bontani és osztályozni védelmi szakfeladatonként elszámolható közvetlen és közvetett költségekre felosztani.

A szakfeladatonkénti bontás segít a védelmi tevékenység, szolgáltatás hatékonyságának elemzésében a pontosabb számítások végzésében. Ehhez nyújt segítséget a védelmi költségvetés védelmi szakfeladatonkénti csoportosítása, amelyről releváns információt csak a már többször hivatkozott vezetői számvitel keretében készülő tevékenységtablók képesek biztosítani.

<i>Szakfeladatonkénti költségek:</i>	MdFt
Szárazföldi erők – földi védelem	600
Légierő – légvédelem	500
Logisztikai biztosítás	100
<b>Szakfeladatok összesen:</b>	<b>1.200</b>

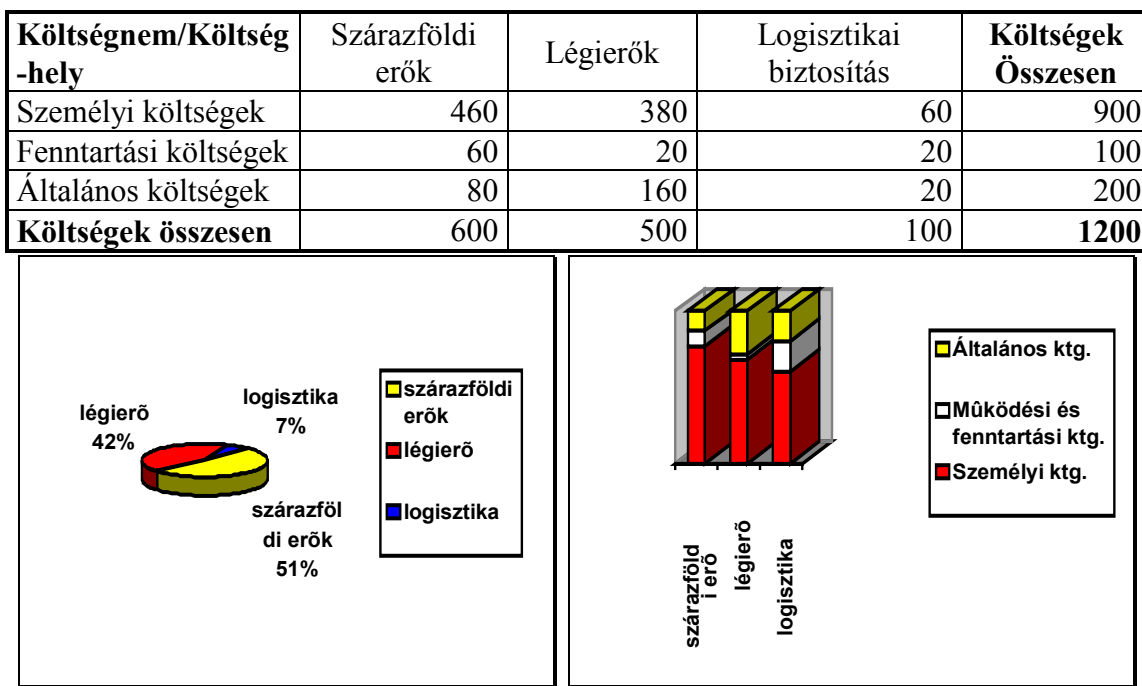


11.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS SZAKFELADATONKÉNTI OSZTÁLYOZÁSA

Miután osztályoztuk a védelmi költségvetést katonai programok, szakfeladatok szerinti bontásban, az új táblából most már azt is megtudjuk mondani, hogy melyik a legdrágább területe (kvázi szakfeladata) a védelemnek. Ez a szemléltetés a parlamenti képviselők részére sokkal plasztikusabb, mivel jobban kezelhető, könnyebben értelmezhető és véleményezhető információt biztosít részükre. Ha tovább kívánjuk folytatni a védelmi költségek elemzését és kombináljuk a hagyományos költségnevenkénti osztályozás tábláját a szakfeladatonkénti költségek táblájával, akkor a mix eredményeként egy újabb táblához jutunk, amely egy úgynevezett kombinált



védelmi mátrixban jelenkezik, ahol a táblázat soraiban a költségnemek, a táblázat oszlopaiban a szakfeladatok szerinti költségmegoszlásokat láthatjuk.



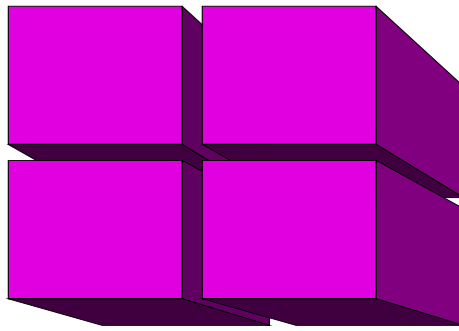
12.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS KOMBINÁLT „CROSS-WALKING COST” TÁBLÁJA

Tehát az input és az output közötti kapcsolat a képzeletbeli védelmi költségvetésünkben egy mátrix táblában könnyen ábrázolható, mint ahogy azt az előzőekben láthattuk. Természetesen a valóságban a védelmi tárca költségvetése nem ábrázolható egy 3x3-as mátrixban, hanem sokkal részletesebb annál. A multidimenzionális kocka modell, mint eljárás és szemléltető módszer könnyen alkalmazható a gyakorlatban. Gondoljunk itt a személyi számítógépeken futó különböző táblázatkezelő alkalmazásokra. A katonai egységek és közép és felsőszintű gazdálkodók is alkalmazhatják az ehhez hasonló PC-controlling nyújtotta lehetőségeket a beszámolás időszakában a szöveges elemzések alátámasztásában.

Azonban, ha ismételten tovább szeretnénk folytatni a költségeink további vizsgálatát és szeretnénk látni költségeink felelősségi központonkénti (a hadseregben ennek a fegyvernemenkénti, anyagnem felelősi felelősség felel meg leginkább) megoszlását, akkor már nem elegendő a sor-oszlop mátrixban történő csoportosítás. A bővítés végrehajtása után már háromdimenziós térben kell tovább gondolkodnunk.

Ennek a háromdimenziós térben való gondolkodásnak a legjobb szemléltetője a klasszikus kocka modellben történő ábrázolás, ahol a kocka síkban található oldalai mutatják meg a költségek szakfeladatok, költségnevek és felelősségi központok szerinti megoszlását.

Szakfeladatok költségei



Költségek Anyagnem felelősök szerint

Költségnevek (költségfajták)

13.SZ.ÁBRA: A VÉDELMI KÖLTSÉGVETÉS MULTIDIMENZIÓS (3) CSOPORTOSÍTÁSA

Ha nem elégszünk meg a költségek háromdimenziós védelmi mátrixban történő vizsgálatával, s további elemzés alá vonjuk a védelmi szolgáltatás költség adatait, akkor az újabb vizsgálati szempontok bevonásával folytathatjuk tovább a védelmi költségek még részletesebb vizsgálatát. Tehát, ha újabb és újabb változókat kívánunk meg bevonni az elemzésbe, akkor túllépünk a háromdimenziós téren, s a vizsgálatunk kiterjed a negyedik, ötödik és szükség esetén még további dimenziókra is. Végezetül megérkezünk egy a dimenziók végtelensége miatt számunkra már „láthatatlan” világba a többváltozós statisztikai adatelemzés területére. A többváltozós statisztika napjainkban kezd szélesebb körben elterjedni a gazdasági elemzés területén, s válik egyre inkább nélkülözhetetlen eszközzé a döntéshozók és döntés-előkészítők kezében. Természetesen a többváltozós statisztika adatsűrítési módszerei (faktoranalízis, főkomponens elemzés, klaszter elemzés stb.) is elvárják a pontos és elégséges költség információk előállítását és biztosítását a hadseregen belül a közeli jövőben.

### **6.3.5 A fedezeti pont elemzés használatának lehetősége, mint a katonai controlling egyik eszköze**

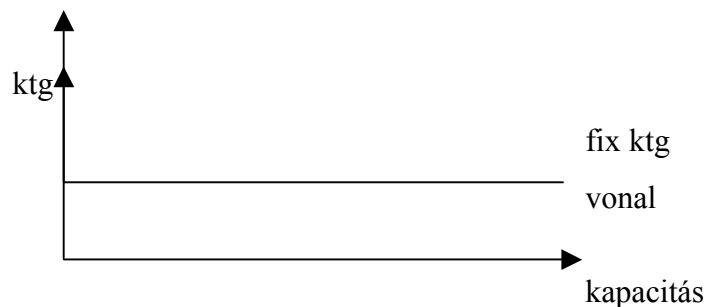
A teljes költség számítással szemben a részköltség számítás egy periódus összes költségeinek csak egy meghatározott részét rendeli hozzá a költségviselőhöz. A többi költséget az általános költségek között veszi számításba. A részköltség számítás alapja a költségeknek fix- és változó részekre bontása. A közszolgálat területén ma még elképzelhetetlennek tűnik a fix és változó költségek alakulása tekintetében döntenek például a költségvetési támogatás nagyságáról. Éppúgy elképzelhetetlen ma még a "rejtőzködő" fedezeti pont keresése. A fedezeti pont elemzés, pedig érdekes és hasznos lehet a költségvetési szerveknél is, mivel szélsőséges esetben, azaz az alapfeladat teljes egészében történő elmaradása esetén is meg találhatók a fix költség elemek, amelyek adják a költségvetési szerv létrehozása révén megjelenő költség tömeget. Amennyiben ki is használják a védelmi szervezet kapacitását az alaprendeltetés biztosítási alapértékei szerint, úgy a működés egy bizonyos szintet meghaladó tevékenység esetén, a proporcionális költségek tevékenység arányosan változnak, míg egy bizonyos ponton túl már a fix költségek is növekedni kezdenek. A kapacitás kihasználásának azt a pontját, amikor a fix költségek is növekedésnek indulnak a költségvetési szerv úgynevezett növekedési kényszer pontjának nevezzük. Nagyon fontos annak az ismerete, hogy hol van az a határ amelyen belül a költségvetési szerv működését a változó költségek finanszírozásával még megoldhatjuk, s hol van az a határ, amely sajátos intézményi költségalként, alsó működési költségpontként értékelhető. Ezek az értékek adhatnak számot arra a kérdésre, hogy a gazdaságosság kritériumait figyelemmel tartva eldönthessük, hogy mikor van szükség bizonyos tevékenységek katonai szervezeten kívüli (outsourcing) illetve katonai szervezeten belüli (insourcing) végzésére.

A költségekben történő gondolkodás a védelmi szervezeteknél is elvezet a költségek fix és változó költségekre történő felbontásának szükségességéhez. A védelmi programok, szakfeladatok teljesítésének hatékonyságát nagymértékben befolyásolják a fix költségek szintjének ismerete, vagyis mekkora az a költségszint, ha a katonai alakulat az adott évben egy gyakorlatot, lövészetet, harcjármű-vezetési gyakorlatot, stb. sem hajtott volna végre. Ezért a fix költségek kimutatása a hatékonyság érvényesítése miatt egyre jobban felértékelődik a Magyar Honvédségben is. A fix költségek

elkülönítéséhez szeretnénk hozzájárulni a védelem területén is alkalmazható költség megosztási módszerek kidolgozásával.

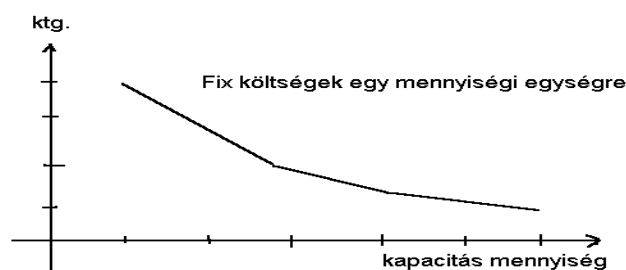
#### ***6.3.5.1 A fix költségek és sajátosságai a védelmi szektorban***

A költségfelbontás a gazdálkodó szervek szempontjából nagy jelentőségű feladat, elsősorban a költségek közvetlen és közvetett részekre való megosztását jelenti, de napjainkban egyre inkább fontossá válik a költségeknek fix és változó részekre bontása is. A költségvetési támogatás nagysága, mint a katonai szervezetek működésének alapvető fedezete nagymértékben behatárolja, hogy adott mértékű költségvetési támogatás jóváhagyásával biztosítható-e az adott fix költségek fedezettsége. A fix költségek többnyire azok a költségek, amelyek a költségvetési szerv foglalkoztatottsági fokának (kapacitásterhelés) változására nem reagálnak. Így pl. egy épület fűtési költsége nem változik, ha ott nem, vagy csak részleges kapacitás terheléssel dolgoznak. Ugyanígy nem változik a felügyelő személyzet fix fizetése sem. A fix költségek tulajdonságait tovább elemezve megállapítható, hogy a fix költségek ugyan az alapvető képesség (az intézmény működési alapjának) biztosítási költségei, de csak egy bizonyos időszakban tekinthetők fixnek. Nagyságukat néhány költségfajtánál a gazdasági vezetés korábbi döntései is befolyásolják (pl. egy korábban létrehozott kapacitás működési költségei, leírási költségei). Miután egyszer létrehozták onnantól kezdve az előző fix költségszinttől magasabb fokon áll be újra a fix költség igénye a költségvetési szervezetnek. Nem lehet már a korábbi szinten megállapított fix költség összeggel tovább működni, a fix költség igény egy szinttel feljebb kerül a költség skálán. A fix költségek, mint időarányos költségek folyamatosan merülnek fel egy bizonyos időperiódusban függetlenül attól, hogy kihasználják-e a kapacitást, vagy nem. A fix költségek a kapacitás korlát eléréséig változatlanoknak tekinthetők, ezért van kiemelt fontossága a költségvetési szervek vonatkozásában az adott fix költség melletti kapacitás korlát meghatározásának (pl. kiképzési napok száma, repült összóraszám stb.).



14.SZ.ÁBRA: A FIX KÖLTSÉG GÖRBE

Tovább vizsgálva a fix költségeket megállapíthatjuk, hogy mennyiségi egységre levetítve a viselkedésük degresszív, a kapacitáskorlát felé haladva fokozatosan csökkennek, a kapacitáskorlátnál a legalacsonyabbak.



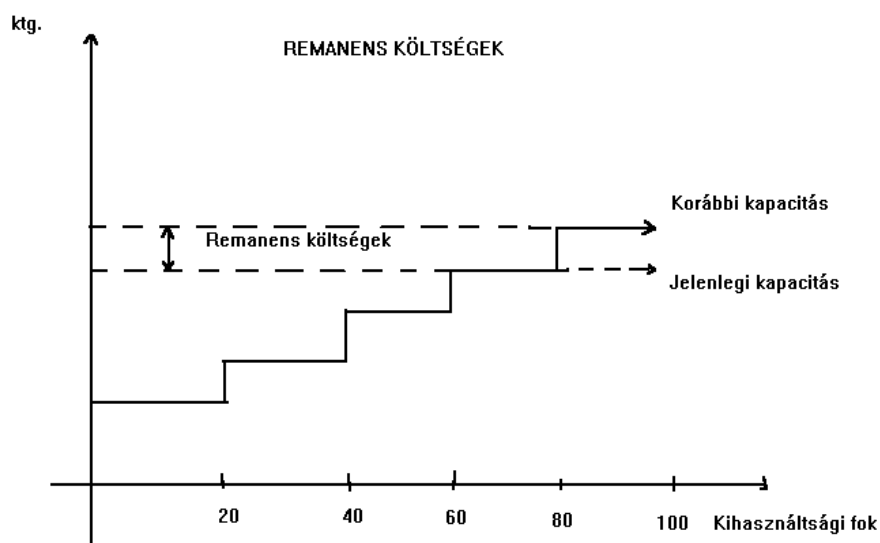
15.SZ.ÁBRA: AZ EGYSÉGRE JUTÓ FIX KÖLTSÉG GÖRBE

A fix költségek kapacitás kihasználás szerinti vizsgálata szerint megkülönböztetünk hasznos és üres költségeket. Az üres költség a fix költség azon része, amely a működés révén nem hasznosul. Amennyiben a költségvetési szervnél egy tárgyi eszközt (pl. munkagép) egyáltalán nem használnak, akkor a fenntartására fordított költség, az üres költség 100%, a hasznos költség 0%. *A kapacitás kihasználás növekedésével az üres költségek csökkennek, a hasznos költségek növekednek.* A kívánatos érték a 100% hasznos költség. A fix költségek természetüknél fogva konstansak, ezzel szemben a hasznos és az üres költségek változnak a kihozatal függvényében. A hasznos és üres költségek közötti optimális arány megtalálása az adott eszköz működtetése felújítása, illetve pótló beruházása között a költségvetési szervek szempontjából is kiemelkedő fontosságú. A költségvetési szervek napi gyakorlatában is

tapasztalható, hogy a költségvetési szervek egy része az üres költségek csökkentése, s a szabad kapacitásuk jobb kihasználása érdekében, a költségvetési támogatásuk keménysége miatt vállalkoznak pótlólagos bevétel megszerzésére. A vállalkozási tevékenység elméletileg tehát kétszeres hasznót jelent, csökkentheti az éves költségvetési támogatás összegét, s egyidejűleg lehetővé teszi az üres költségek arányának leszorítását. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy a költségvetési szervek döntően vállalkozási jellegű tevékenységet végeznek, s az eszközeik cseréjét is vállalkozói mértékkel mérve hajtják végre.

Az üres és hasznos költség vizsgálatát végre lehet hajtani költségvetési szerv egészét vizsgálva, de további elemzési lehetőséget nyújt ezen költségelemek vizsgálata költséghelyekre és költségviselőkre lebontva is.

Adott eszköz ellátottság mellett természetesen előfordulhat a kapacitás kihasználás csökkenése (feladat szűkülés, profil szűkítés miatt), azonban a fixköltségek a legtöbb esetben konstansak maradnak. Ennek oka, hogy a költségvetési szerv leállított eszközeit, gépeit nem akarja eladni, illetve még nem talált rá vevőt. A hasonló esetekben jelentkező, s csak később leépülő költségeket remanens költségeknek nevezzük, elemzésüktől nem lehet eltekinteni.



16.SZ.ÁBRA: A REMANENS KÖLTSÉG JELLEMZŐJE

A költségek fix és változó részekre történő bontása az alapja a részköltség számításnak. A fix költségek elválasztása a változó költségektől természetesen nem jelenti azt, hogy a fix költségeknek a gazdasági döntés meghozatalában nincs jelentősége és fordítva. A rövidtávú döntésekhez általában a változó költségek kerülnek előtérbe. A fix költségek az úgy nevezett rezsi költség értelmezés és felszámítás irányába tolódnak el. A fix költségek emelkedése célirányos ellenőrzési tevékenységet követel meg, amely a költségvetési szervezetek elsődleges költségelemzési feladatául kell hogy szolgáljanak. Törekedni kell már a költségek tervezésekor, hogy a fix és változó költségeket eleve külön tervezzék.

#### 6.3.5.2 *Elemi költségfüggvények alkalmazása a költségvetési szervek fedezeti pont elemzésén alapuló védelemgazdasági döntéseiben*

A gazdasági szakemberek körében régóta ismeretes a költségek változó és fix költségekre történő megbontásából és csoportosításából nyert információk hasznossága. Sajnos a költségvetési szervek gazdálkodásuk elemzésénél többnyire nem fordítanak kellő figyelmet a változó és fix költségelemek különválasztására, s azok alakulásának

vizsgálatára. A költségvetési szervek vonatkozásában is célszerű az alábbi csoportosítás végrehajtása:

- változó költségek (proporcionális): progresszíven vagy degresszíven változó költségek
- fix költségek: bizonyos határok közötti állandó költségek

Sajnos még ma is problematikus a reagálási mérték meghatározása, számszerűsítése és ennek gyakorlati alkalmazása. Jelentős a védelemgazdasági szakember szerepe abban a tekintetben, hogy szándékától függően hogyan írja elő, illetve előírja-e a költségszámítási eljárások alkalmazását. Még a proporcionális költségek alakulása során is számolhatunk előre nem látható különféle többletköltségekkel, amelyet korábbi tapasztalatok és különböző valószínűségi számításokkal meghatározhatunk. A gyakorlatban meghatározhatjuk a proporcionális költségektől való eltérések nagyságát, sávokat, intervallumokat, stb. Ezért nagyon fontos, hogy meghatározhassuk, hogy mi minősül változó költségnek és mi nem. Az erről szóló döntés egy tipikus műszaki – gazdasági döntés, amelyhez szakemberek közös gondolkodása szükséges. Ez a döntés azonban sokszor elhatározás és mérési lehetőség függvénye. Például nem lehet változó költség az a költségelem, amelyről köztudott, hogy a tevékenység változás függvénye, de mérése akarat, vagy mérőeszköz hiányában nem megoldott. A proporcionalitás meghatározásánál meg kell említenünk a rászámolási proporcionalitás lehetőségét is, amikor a költség, csak egyfajta szolgáltatás teljesítése miatt merül fel, s nem függ a szolgáltatás mennyiségétől, mégis célszerű ezt alkalmazni, s a költségelemet kiemelni a fix költségnek minősülő általános költségek köréből.

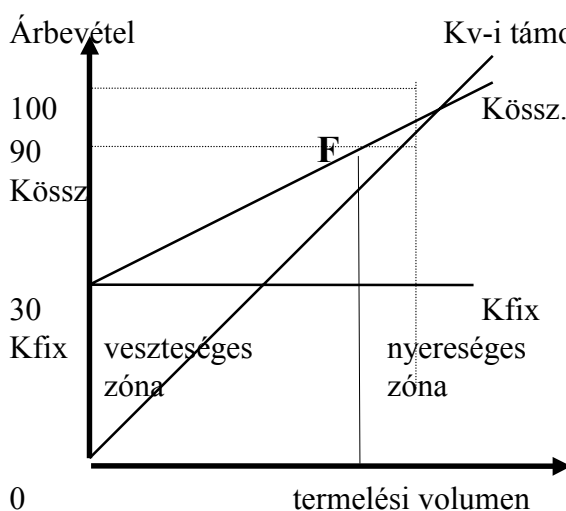
A vállalkozásoknál a jövőbeni működés tervezésekor alapfeltétel, hogy az új célok elérése érdekében ismerjék a vállalati rendszer azon elemeit melyek közül melyek változnak szükségszerűen (változó – proporcionális költségek) és melyek maradnak bizonyos idő és kapacitás-kihasználási intervallumon belül változatlanok (fix – általános költségek). A költségek tervezése részéről jelentkező igények a költségvetési szervek oldaláról is fontosnak bizonyulhatnak a tervezés és a tervek teljesítése vonatkozásában. A vállalkozásnál ÁKN (Árbevétel-Költség-Nyereség) modellként megismert fedezeti



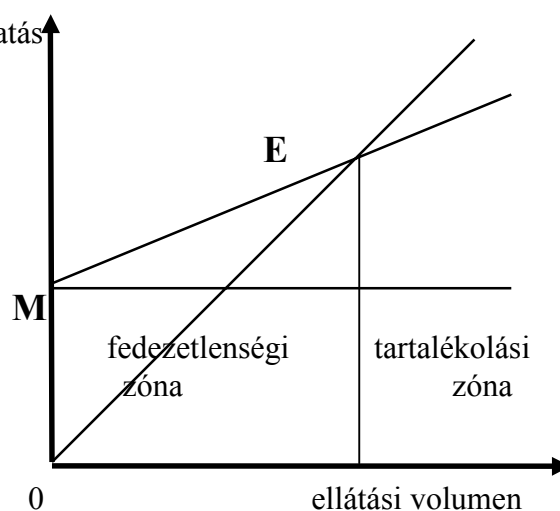
pont (Break Even Point Analyses) meghatározása a vállalat működése szempontjából létfontosságú, addig a költségvetési szerveknél az árbevételnek (költségvetési támogatás) az egész évre történő kööttségéből, s alapvető gazdálkodási keretként történő kezeléséből kell kiindulnunk. Míg a vállalatnál a költségeket meghaladó árbevétel produkálása az alapvető cél, addig a költségvetési szerveknél a bevétel alatt maradó kiadás biztosítása a fő cél. A vállalatnál a fedezeti pont feletti sáv, a nyereséges zónában való gazdálkodás a fontos. Ezzel szemben a költségvetési szerveknél az ún. ellátottsági ponton való működés az irányadó. A költségvetési szerv az ellátottsági ponttól balra a fedezetlen szakaszban, a bevételi (támogatás= $T$ ) és kiadási (kiadás= $K$ ) görbék találkozásakor az ún. ellátottsági pontban ( $E$ ), az ellátottsági ponttól jobbra a tartalék, képzés szakaszában van. A TKM struktúrájában a költségvetési szerv alapvető célja a költségvetési támogatás optimális felhasználása a gondtalan működéshez szükséges erőforrások biztosítása oldaláról, az alaprendeltetésének teljesítése érdekében.

Árbevétel/  
költség Ft/hó

Költségvetési támogatás/  
költség Ft/hó



a, Vállalati ÁKN struktúra



b, Költségvetési TKM struktúra

17.SZ.ÁBRA: A FEDEZETI PONT VÁLLALATI ÉS KÖLTSÉGVETÉSI ÉRTELMEZÉSE

Mint látható mindkét struktúrában kitüntetett szerepet játszik a fix( $K_{fix}$ ) költségek nagysága, a kapacitás korlátig tapasztalható állandósága amely az összköltségen ( $K_{össz}$ ) belül a volumen növekedésével arányosan egyre kisebb tételt tesz ki. A költség elemek megbontásának jelentősége tehát éppen az **E** és az **F** pontok megtalálásában játszik fontos szerepet mindkét szervezetnél egyaránt. A vállalkozásnak meg kell találni termelési volumenében azt a pontot, amely felett árbevétele a fix költségek egy adott színvonala mellett nyereséget eredményez részére. A költségvetési szervnek sem kisebb a feladata, mint hogy megtalálja **M** (mozdulatlan tömeg) pontot és a számára ugyanolyan fontos **E** (ellátottsági) pontját, a vállalat **F** (fedezeti) pontjához hasonlóan. Az **M** pont a költségvetési szervnek azt a pontját reprezentálja, az erőforrás, kvázi költségvetési előirányzat iránti igényét, amely egy költségvetési szerv meghatározott feladattal történő létrehozásához elengedhetetlenül szükséges, de a feladatok végrehajtása (amelyek a változó költségeket implicálják) még nem kezdődött meg. A költségek felbontása és az **M** pont meghatározása a fix költségek ismerete nélkül nem lehetséges. Az **M** és az **E** pontok ismerete, a TKM struktúrák modellezése elsősorban a költségvetési szervek támogatását, finanszírozását biztosító tárcáknak elengedhetetlen fontosságú. Csak ezeknek a pontoknak az ismeretében tudnak dönteni

az éves költségvetési tervek megalapozottságáról, csak így tudják a felügyeleti körökbe tartozó költségvetési szervek között a költségvetési támogatás valósághoz közelítő, optimálisabb elosztását biztosítani.

Ehhez azonban a költségvetési szervezeteknek még tovább kell fejleszteniük költségszámolási és költségkalkulációs módszereiket, a költségek mérését lehetővé tevő és azt biztosító számviteli információs rendszerüket, mivel a hagyományos kalkulációik tartalmilag nem döntésorientáltak, hanem inkább regisztrációs jellegűek, statikusak, ezáltal a felhasználási területük is korlátozott. A költségvetési gazdálkodás területén a TKM struktúrákban való gondolkodás elengedhetetlen feltétele annak, hogy a gazdálkodó szervezetek megismerjék kapacitáskihasználásukat, szolgáltatási tevékenységük megkezdésétől, az optimális szervezeti nagyság meghatározásáig. A költségvetési számviteli információs rendszerek manapság szerte a világon megkezdik behozni évtizedes lemaradásukat a vezetés tényleges információs igényeivel szembeni izolációból, s a vezetői számvitel legújabb fejlődési eredményeit igyekeznek beemelni a közszolgálati szférába. A vezetői számvittel szemben ma még sok helyen idegenkedés figyelhető meg, a túl komplikált számítások algoritmizálásával lényegesen csökkenthető lenne a számviteli tevékenység nagysága. Ennek megfelelően a számvitelnek nem lehet erénye, hogy egyszerű, sem fő bűne, hogy összetett, vagy akár komplikált. Csak a folyamat (funkció) érték – költség szembeállítás hozhatja meg a kívánt hatékonyságot a költségvetési szerveknél.

#### **6.3.5.3 A védelmi szolgáltatás működésének jellemzése pénzbeli adatok alapján:**

Mivel a gazdálkodás, így többek között a költségvetési gazdálkodás is pénzre megy, szükséges minden gazdálkodó egységet és működését pénzürtékben is kifejezve jellemezni és ábrázolni. Így például szükséges, hogy a katonai szerv eszközeinek és forrásainak valamely meghatározott időpontra vonatkoztatott értékét mérlegében kimutassa, és ehhez kapcsolódóan az időszak bevételeinek és kiadásainak szembeállítása révén (a pénzforgalmi szemlélet érvényesülése miatt) dokumentálja gazdálkodásának eredményességét. A dokumentálás beszámoló jelentés formájában készül, s részletesen bemutatja a rendelkezésére biztosított pénzeszköz (költségvetési

támogatás) felhasználását, a pénzeszköz erőforrássá történő transzformálását, majd a képzett erőforrások alapján az alapfeladat teljesítésének színvonalát.

Az alapfeladat teljesítéséről szóló beszámolás még teljesebb lehetne, ha azt az alaptevékenységen belül szakfeladatonként (védelmi funkciókként) kimutatásra kerülő költségek alakulásáról is számot adna, az utókalkulációk végrehajtásával a védelmi tevékenység funkciók szerint elkülöníthető önköltségeinek alakulásáról is képet adna. A költségeket ennek megfelelően indokolt főbb költségnevek szerint is bemutatni. A mérleg információt szolgáltat a védelmi szervezet vagyoni helyzetéről, az elmúlt időszak gazdálkodási sajátosságairól. A mérleg és a pénzforgalmi kimutatás statikus jellegű kimutatások, a jövőre vonatkozó számításokhoz közvetlenül nem használhatók fel. Statikus voltuk ellenére a múlt értékelésével ellenben értékes tapasztalati információkat nyújtanak a tervezéshez.

Ezért az erőforrás oldalról történő értékelést kiegészíti a védelmi tevékenység pénzben kifejezett vetületének ismertetése, hogy a kapott információk további támpontul szolgáljanak a működés további tervezéséhez, a védelmi szolgáltatás rendszerébe való beavatkozást mérlegelő döntésekhez (pl. új haditechnikai eszköz beszerzése, sor és önkéntes haderő közötti döntések stb.).

Cél, hogy a rendszer reagálási készségére, illetve érzékenységére, rugalmasságára vonatkozóan is kapjunk információkat. A reagálási készség modellezése pedig elképzelhetetlen megfelelő számítógépes háttértámogatás nélkül, az alternatívák, az iterációs mechanizmus működtetése miatt. Szükség van egy a védelmi tervezést, erőforrás fel- illetve elhasználást megközelítő pontossággal számító (iteráló) védelmi erőforrás tervező rendszerre, amely műhelymunkák keretében képes szimulálni a különböző reagálási, rugalmassági és érzékenységi vizsgálatokat. Szimulál a különböző védelemmel kapcsolatban keletkező stratégiai programok vonatkozásában az egyes alternatívák erőforrás, költség igényei és a végtermékként megjelenő outputok színvonala vonatkozásában. A bonyolult, összetett és ilyen a védelem is szimulációját a tapasztalat szerint néhány döntő elem vizsgálatánál célszerű kezdeni, majd fokozatosan finomítani a teljesebb szimuláció irányába. A teljesség elérése nem cél, mert még a legmodernebb számítógépek világában is képtelenség az emberek várható

viselkedésének, reagálásának kiszámítása, minden elképzelhető variánsának figyelembevétele. A teljes szimuláció lehetetlensége ellenére sem szabad mégsem feladni a részleges szimulációk nyújtotta információkra való támaszkodás lehetőségét a jövőre vonatkozóan. A szimulációs modell szükségszerűsége tehát adott, s a modell technikai háttere szintén. Ennek megfelelően egy jól szervezett, komplex vezetői információs rendszerre (HM KGIR) támaszkodó és jól működő védelmi erőforrás tervező rendszer alkalmazása nélkül ma már nem lehet a katonai szervezetek gazdálkodását irányítani. A védelmi erőforrás tervezés terén található szoftver megoldások közül ki kell választani a védelmi tárca szempontjából a leginkább megfelelőt, s működésének kereteit biztosítva építeni rá.

## 6.4 Mutatószámok és mutatószámrendszerek<sup>26</sup> alkalmazása a katonai gazdálkodás értékelésében, gazdasági folyamatainak előjelzésében

A gazdasági adatok feldolgozásakor gyakran problémákat okozhat a meglevő szám – adathalmaz ésszerű és közgazdasági tartalommal bíró mutatókba sűrítése és összehasonlítása. Ezért a controlling, s azon belül az operatív controlling az, amely alapvető elemzési módszerként alkalmazza a mutatószámokat eszköztárán belül, a gazdasági értékelések, beszámolójelentések kidolgozása, vagy éppen indikatori szerepben a gazdasági folyamatok menetközben történő szondáztatásának kapcsán. Az operatív controlling egyik lényeges eszköze a mutatószám és a mutatószám-rendszer. *A mutatószámok, mint karakterisztikus számértékek az üzemgazdasági események mennyiségi, értékjellegű, tömörített formájú leírására szolgálnak. a mutatószámok lehetnek eredeti adatok (pl. egységárak, darabszámok), származtatott adatok (pl. összegek, különbségek) vagy viszonyszámok (pl. darab/időszak). A mutatószámok alapelve az egyedi információk sűrítése, hogy a komplex gazdasági tényeket és összefüggéseket egy értéknagysággal tudjunk leírni, amely sajnos magában hordozza az információvesztés lehetőségét.*

A mutatószámok a költségvetési szervek gazdálkodásának elemzése területén jelentek meg elsősorban, de megfigyelhető alkalmazásuk ma már a költségvetés bizonyos tételeinek tervezése, egyes gazdasági folyamatok irányítása és ellenőrzése területén. A mutatószámrendszerek segítségével megkönnyíthető, s főként felgyorsítható az azonos alaprendeltetésű katonai szervezetek dinamikus összehasonlítása is. A hadsereg számos területén alkalmazhatóak a gazdálkodás különböző hierarchikus szintjein, úgymint a tervezés, irányítás és ellenőrzés segédeszközei. Lehetővé teszik a belső és külső összehasonlítást, valamint különböző benchmarking<sup>27</sup> elemzések alapjául is szolgálhatnak egyben.

---

<sup>26</sup> A szakirodalom számtalan mutatószám-rendszert dolgozott ki az évek során a vállalkozói szektor területére, pl: Du-Pont rendszer (1919. J.E. Dupont de Nemours and Co), a Pyramid Structure of Ratios (1956. British Institute of Management), ZVEI-Kennzahlssystem (1969. Zentralverband der Elektrotechnischen Industrie), RL-Kennzahlssystem (1977. Rentabilität-Liquidität-Kennzahlssystem, Reichmann und Lachnit). Csak az 1980-as évektől fordult a költségvetési szervek figyelmé a mutatószámokkal történő döntés-előkészítés módszerének alkalmazására.

<sup>27</sup> Benchmarking: különböző összehasonlítások végrehajtása során a legjobb kiválasztása.

Össességében a mutatószámok a vonalbeli vezetők, a topmenedzsment (felső vezetés) részére döntéstámogatási, irányítási és ellenőrzési eszközként alkalmazhatóak. A döntéstámogató funkciójukat a döntésekhez releváns üzemgazdasági információk kiválasztásával és feldolgozásával töltik be. A döntéshozó tömörített, szisztematikusan feldolgozott információkat kap és ezzel könnyebbé válik számára az alternatívák megítélése és a döntések meghozatala. A vezetők saját hatáskörben szabadon is kialakíthatnak mutatószámokat az irányításuk alá tartozó terület felügyelete és ellenőrzése céljából. Ekkor egyszerűbb és önmaguktól értetődő mutatószámok alapján irányítja a munkaterület és az ügyintézői, dolgozói szint munkáját. Ha a mutatószám eltérést mutat, akkor azonnal beavatkozik a felelősségi körén belül, szükség esetén a felső szintnek jelent, s támogatást kér. A lényeg az alaptevékenység folyamatosságának biztosítása, az eltérések azonnali észrevétele, s gyors ellenintézkedések meghozatala (pl. a költségvetési előirányzatok értékétől történő eltérés, nem időarányos teljesítés esetén). Amint látjuk, hogy a mutatószámok alkalmazhatóságának eseteit taglalva a controlling szabályozó kör visszacsatolás mechanizmusához jutottunk. Ez a tény is bizonyítja, hogy a mutatószámok kitüntetett szerepet foglalnak el a controlling ellenőrzési oldalán belül.

A *mutatószám-rendszerek* a mutatószámok matematikai összekapcsolását jelentik valamilyen logikai kapcsolat alapján. A mutatószámok legtöbbször egy gazdálkodási időszak zárásának végrehajtása után képezhetőek, képzésük mellett különböző gazdasági értékfogalmaknak kell megfelelniük. A mutatószámokkal történő elemzés és összehasonlíthatóság alapvető feltétele az állandóság, ezért a mutatószámokat nem célszerű gyakorta változtatni, mert az egyik legfontosabb értékük az összehasonlíthatóság ezáltal könnyen veszélybe kerülhet.

A mutatószámok és mutatószám-rendszerek képzésénél tekintettel kell lenni azok manipulálhatóságának a visszaszorítására. A mutatószámoknak a ténykészleteket (tényállapotokat) kell operacionalizálni és konkretizálni. Ez megköveteli a tényállapot és a mutatószám közötti közvetlen összefüggést, ezért a mutatószámok leírása, közgazdasági értékelése minden esetben elengedhetetlenül szükséges.

A *mutatószámok időhorizontjuk szerint csoportosíthatók* korai, vagy késői indikátor szerepük szerint. A *korai indikátoroknak* figyelmeztetniük kell a közvetlen

siker, vagy sikertelenség tényére, a *késői indikátor* általában hosszabb távú gazdasági változások módosulásaira hívja fel a gazdálkodó szerv vezetőinek a figyelmét.

A mutatószám-rendszerek piramisszerűen sűrítik össze a mutatószámokat, az aggregálási fok a mindenkor döntési szint jelentőségének megfelelően növekszik. Valamennyi mutatószámnál figyelni kell a gazdálkodó szervben belüli egységes terminológia alkalmazására, egy mutatószám-rendszer mutatószámainál amennyire csak lehetséges, el kell kerülni a redundanciát, hogy kiküszöbölhető legyen az egyes ténykészletek hibás súlyozása. A mutatószámrendszernek felépítésében egyrészt döntésorientáltnak, másrészt ellenőrzés orientáltnak kell lennie.

A mutatószám-rendszer kifejezőereje növelhető, ha az egyes mutatószámokat egymástól nem elszigetelve használják és értelmezik. A mutatószámok elemzése kiegészíthető horizontális (keresztmetszet) elemzéssel és előírás/tény összehasonlítással.

A horizontális elemzés készítésekor a költségvetési szerv korábbi mutatóival történő ütköztetés során a fejlődési tendencia megállapítása az elsődleges, amely elemzés végrehajtásához többévi mutatószámokból álló idősorral kell a gazdálkodó szervezetnek rendelkeznie. Az előírás/tény összehasonlítást általában a belső elemzők végzik, mert csak ők ismerhetik az elemzéshez szükséges előírt értékeket. Az előírás/tény összehasonlítás korai indikátor szerepe miatt év közbeni alkalmazása jelentős, mivel csak ekkor tehetők meg a szükséges ellenintézkedések a gazdálkodási cél biztosítására. Ezt a célt elsősorban a havi és negyedévi zárások biztosítják. A mutatószámok egyaránt előállíthatóak a pénzügyi számvitel beszámoló anyagainak, valamint a vezetői számvitel nyújtotta táblázatok adatainak felhasználásával.



#### 6.4.1 A költségvetési szervek, köztük a védelmi szervezetek által képezhető és használható mutatószámok

##### 1. Mutatószám a költségvetési szerv pénzforgalmi előirányzatának teljesítéséről:

Rovat/tétel sz. és megnevezés	Eredeti előirányzat	Módosított előirányzat	Tényleges kiadás	Teljesítés % eredeti és módosított előirányzathoz
Illetmény és személyi kiadások	X	X	X	X
Működési kiadások	XX	XX	XX	XX

##### 2. Tervszerűségi mutató:

Tervszerűségnél figyelembe vehető előirányzat/eredeti ei. x 100 = ..... %

##### 3. Mutatószám az előirányzat változás mértékéről az eredeti előirányzathoz viszonyítva:

	Módosítás e Ft	Módosítás %-a	E Ft
Eredeti ei.			X
Irányító szerv hatáskörben	X	X	
Pénzeszk. maradv-ból	X	X	
Többlet bev-ből	X	X	
Egyéb forrásból	X	X	
Összes módosítás	X	X	

##### 4. Mutatószám a költségvetési előirányzat teljesítésének alakulásáról, vizsgálata rovatonként, az előző módszerhez hasonlóan.

##### 5. Bevételi előírások, befizetések és hátralékok alakulásának mutatószáma: vizsgálata rovatonként az előző módszerhez hasonlóan.

##### 6. Kapacitás kihasználtság mutatószáma: a költségek alakulása a terv százalékában:

Megnevezés	Terv	Tény	Eltérés	Tény/Terv %
Állandó ktg.	X	X	X	X
Változó ktg.				X
Feladatmutató átlaga (ágy)				X
Egy fnt-ra j. állandó ktg.				X
Egy fnt-ra j. változó ktg.				X
Egy fnt-ra j. összes ktg.				X
Telj.mut. optimális (áp.nap)				X
Telj.mutató				X
Kapacitáskihasználás				X
Egy telj.mut.j.állandó ktg.				X
Egy telj.mut.j. változó ktg.				X
Egy telj.mut. j. összes ktg.				X

A táblázatból kiszámításra kerülő adatok segítségével lehet értékelni:

- egy feladatmutatóra jutó költségnövekedés összetevőit és annak indokait (kapacitásnövekedés vagy csökkenés);
- minőségi fejlesztés, árnövekedés hatása: a változó költségekre, az állandó költségekre;
- összes költség, közvetlen költség, általános költség terv és tényszámának teljesítése;
- összes költség, közvetlen költség, közvetett költségek megoszlásai aránya szakfeladatonként stb.

7. *Mutatószám a feladatmutató egységére jutó költségek elemzésére:* pl: 5 évre visszamenőleg, bázis és láncviszonyszámokkal, mértani átlaggal (az éves növekedés átlagos üteme – a láncviszonyszámok szorzatának negyedik gyöke).

8. *Költségváltozási mutatószámok:* az összes költség alakulása, az egy kiképzési napra jutó költségek alakulása, egy kiképzési napra jutó karbantartási költség alakulása, az egy kiképzett lövész katonára jutó összes költség, az egy kiképzett lövegkezelőre jutó löszerköltség, kiképzési célt szolgáló harcjármű kihasználás, átlagos kiképzési idő, kiképzett lövész katonák számának alakulása, kiképzési napok számának alakulása fegyvernemenként stb.

9. *Egységköltség mutatók:* segítségükkel középírányító szinten egy Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóság (TPSZI) értékelheti az ellátási körébe tartozó összes költségek alakulását, az egy férőhelyre jutó költségek alakulását, az egy lövész (tüzér, harcokcsivezető stb.) katonára jutó költségek alakulását, a laktanyai férőhelyek betöltésének arányait, s így tovább.

10. *Energiafelhasználási mutatószámok:* elemzésükkel valószínűsíthető meg a gáz, az áramfogyasztás vizsgálata bázis és tárgyidőszakban kW/h, köbméterben és Ft-ban kifejezve. A megvilágított terület és a fűtött légtér viszonylatában, mert ezek is változhatnak. Felhasználási volumen változása, költségek alakulása, fajlagos fogyasztásra jutó költség alakulása. Ugyanígy lehet elemezni a mosoda, konyha, javítóműhely, légénységi körletek, irodák fogyasztását is.

11. *Intenzitási mutatószámok kialakítása:*

- laktanyai férőhelyek száma, legénységi körletek és a körletenkénti ágyak száma,
- a bevonult újoncok száma, bevonultak-leszereltek száma és aránya,
- az alegységek számának alakulása, az egy alegységben levő katonák száma,
- alegységparancsnokok létszáma, az egy alegységre jutó alparancsnokok száma, az egy parancsnokra jutó alparancsnokok száma, kiképzési napok száma, ételmezési napok száma, egy katonára jutó összesen költség, egy katonára jutó bérköltség, egy katonára jutó ételmezési költség, az egy katonára jutó alapterület nagysága, stb.

12. *Vagyonsváltással kapcsolatos egyedi mutatók*

13. *Pénzmaradvány alakulásának mutatója:* elemzésével megállapítható a pénzmaradvány keletkezésének okai, illetve alakulása az előző évhez képest, és kimutatható megoszlása is.

14. *Tárgyeszköz-fenntartási alap alakulásának mutatói:*

Tárgyi eszköz beszerzési alap alakulása:					
Alapsökkenés	Ssz.	összeg	Alapnövekedés	Ssz.	Összeg
Beruházásra		X	Nyitóállomány		
			Pénzmaradvány		
			Értékcsökkenés		
			Egyéb forrás		
Karbantartásra					
Felújításra					
Záróállomány					
Összesen		X		X	X

15. *A munkaerő és bérgazdálkodás elemzésének mutatószámai:*

Az elemzés történhet intézményi szinten, vagy intézményen belül szervezeti egységenként:

- előirányzat teljesítés, bérmegetakarítás aránya és eredetének megoszlása,
- létszám és bérköltségek alakulása,
- bérszint összehasonlítása,
- a létszám és a bérszintváltozás hatásai a bérköltségre külön-külön,

16. *Készletgazdálkodás elemzési mutatók:*

- raktári készlet adatok elemzése,
- minimális, maximális készletszint gyakoriságok elemzése,

## 6.5 Az információ-ellátási rendszer

*"Ha mindenki azonos információk birtokában van,  
akkor azonos lehet a megközelítés."  
(A. Premchand)*

A szervezetek információrendszereit (*IS-Information Systems*) az orvosi analógia hasonlatával élve a szervezet szívének tekinthetjük. Ahogy a szív ritmikus mozgása az oxigént szállító vért pumpálja a szervezetbe, úgy állítja elő és szállítja az információrendszer is az éltető információkat a szervezet részére.

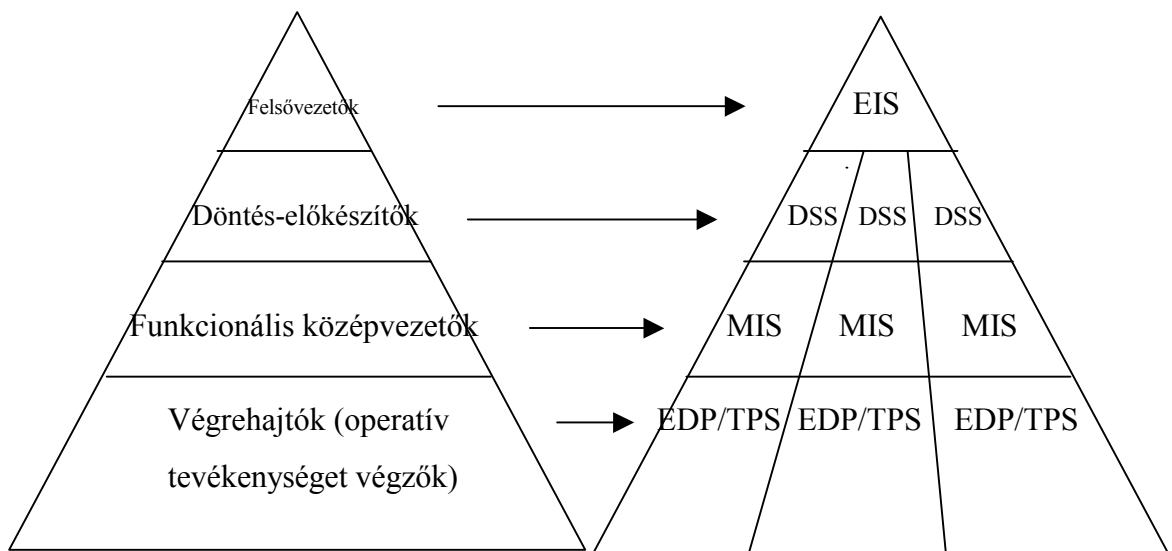
Negyven évvel ezelőtt az információrendszerek vállalati alkalmazása még csak az intuitív felismerés talaján mozgott, de ma már valóság. Az információrendszerek üzleti alkalmazásával a kezdeti 60-es években megjelent elektronikai adatfeldolgozáson (*EDP-Electronic Data Processing*) keresztül vezetett az út a 70-es évek elején megjelenő vezetői információrendszerként (*MIS-Management Information System*) megismert informatikai alkalmazásokhoz. A MIS az információrendszerek vállalati szintű alkalmazásának keményebb, technikaorientáltabb változatát jelenti. Manapság a vezetők részére a computer vezérelt információrendszerek (*CBIS-Computer Based Information Systems*) alkalmazása komoly pénzügyi kényszerré (költségsökkentés és árbevétel növelés szempontjából) vált. A MIS alkalmazások célja a manuális ügyviteli, adminisztrációs munka kiváltása révén a költségek csökkentése és a standard feladatok minél gyorsabban történő, hibamentes elvégzése. A MIS-ek elterjedését szolgáló érv, mely szerint a vezetők feladata és felelőssége, hogy döntéseik révén előmozdítsák a szervezet fejlődését, és döntéseik minősége javítható, ha megfelelőbb információs háttérre épül. Az automatizálás rendszerei így váltak a menedzseri munkát támogató *információrendszerekké*. Ebben a felfogásban jelentkezik az információrendszerek automataként történő felfogása, amely szerint az IT (*Information Technology*) alkalmazás az adminisztratív munka futószalagjának, az információáramlás számítógéppel támogatott folyamatának tekinthető. Az automatizálási perspektíváknak leginkább az EDP és az újabban használt tranzakció-feldolgozó rendszer (*TPS-Transaction Processing Systems*) kategória felel meg. A TPS típusú rendszereknél

napjainkban a valós idejű (*real-time*) feldolgozású rendszerek terjednek egyre gyorsabban, a korábban alkalmazott kötegelt (*batch*) típusú feldolgozások helyett. A valós idejű feldolgozás esetében az érintett nyilvántartások az adatbevitelt követően „azonnal” aktivizálódnak a gazdasági tranzakciók feldolgozása (*OLTP-On-Line Transaction Processing*) után.

Az OLTP típusú rendszerek terjedésének köszönhetően jelentek meg napjainkban a modern az egyes üzleti tranzakciók és más funkcionális területek vonatkozásait teljes körben, valós időben lekövetni képes úgynevezett integrált vállalatirányítási rendszerek (*ERP-Enterprise Resource Planning*). Az ERP rendszerek több funkcionális területre történő kiterjedtsége, komplexitása és integráltsága, az üzleti folyamatok egységes egészként történő kezelése tette lehetővé a standard számítógépes munkaállomásokban végződő vezérlő (*control*) rendszerek kiépítését. Az első próbálkozások (EDP, TPS) kudarcaiért az a hibás elképzelés okolható, hogy a szervezet vezető beosztású alkalmazottainak információval való ellátása azt jelenti, hogy a korábbi tranzakciós rendszerek teljes adattömegét hozzáférhetővé tesszük számukra. A vezetői döntéseket azonban mindenkor a döntés meghozatalához szükséges megfelelő szintű és aggregáltságú információval kell támogatni, vagyis a *vezetői információs rendszerek kialakítása együtt járt a vezetői információigény feltérképezésével*. Itt kapcsolódik be az ERP rendszer támogatásához a controlling, mint ERP egyik alrendszere. Akár a vezetést támogató eszközrendszerként, akár vezetési funkcióként tekintünk a *controllingra*, mindenképpen hangsúlyos *a vállalatirányítás kérdéseit átfogó információszolgáltató és döntéstámogató jellege*, valamint az, hogy figyelembe vegyük a *különböző vezetői szintekhez kapcsolódó különböző controlling-feladatok* sajátosságait.

Az üzleti orientációjú ügyviteli szoftverek fejlesztésének eredményeként a 80-as évek végén új alkalmazásokat hívtak életre, mint az elsődlegesen felsővezetői szint információigényét kielégítő, jellemzően több funkcionális területet átfogó, komplex és integrált feldolgozás eredményeként kialakított, rögzített formátumú jelentéseket biztosító operatív rendszerekre épülő *felső vezetői információrendszerek* (EIS: *Execution Information System*). Melyeket személyre szabottan, jelentős hardver és támogató apparátus igényel nyújtottak főként a múltira vonatkozó, aggregált

információkat a vállalatvezetésnek. Az elemzők és döntés-előkészítők statisztikai, modellező, szimulációs munkáját támogatják az úgynevezett *döntéstámogató rendszerek* (DSS: *Decision Support System*), melyek szintén ekkortájt alakultak ki egy magasabb funkcionális, megjelenítési és kommunikációs szintet képviselve. A 80-as évek vállalati információrendszereit és kapcsolatait jól szemlélteti az alábbi ábra:



18.SZ.ÁBRA: TÍPIKUS VÁLLALATI INFORMÁCIÓRENDSZER A 80-AS ÉVEK MÁSODIK FELÉBEN  
(FORRÁS: Drótos György: *Az információrendszerek perspektívái*, 2000, 29. old.)

A vezetői döntések (problémák) strukturáltság dimenziója szerinti elemzésével (*Herbert Simon*, 1960) bevezetésre került a félig strukturált döntések kategóriája:

- a különböző fajta döntéseket különböző típusú információk támogatják hatékonyan;
- a különböző típusú információk szolgáltatásához különböző féle információrendszerekre van szükség.

Ez a felismerés látható a fenti piramis modellben is, azaz a szervezeti hierarchia egyes szintjeit különböző, szintén hierarchiába rendezett információrendszer-típusok szolgálják ki és legtöbbször az alsóbb rendszer outputjai képezik a magasabb szintű rendszerek outputjait (*Drótos*, 2000).

Az ERP-rendszerek kezdetben többnyire úgynevezett *relációs adatbázisokra* épültek. A manapság leggyakrabban használt relációs adatmodell lényege, hogy a tárolandó adatok logikai struktúráját figyelembe véve *kétdimenziós táblázatokat* (relációkat) alakítanak ki. Például egy tábla mezőiben rögzíthetik a cég termékeinek

adatait. Az oszlopok fejlécei a következők lehetnek: cikkszám, terméknev, szín, ár stb. A sorokban tárolják az adatok összetartozó csoportjait, a rekordokat, az oszlopok pedig a különböző kategóriákat, tulajdonságokat reprezentálják. A *controlling szempontjából fontos lekérdezések* többnyire nehezen voltak futtathatóak ezeken a relációs adatbázisokon, mert gyakran *külön programozást* igényeltek: a táblázatok több szempont szerinti többszöri végigkeresése *hosszú időt* vett igénybe, s sokszor a kért relációk, táblák nem is alakíthatóak ki a hiányzó kapcsolatok, vagyis a hiányzó közös azonosítók miatt. Másrészt a lekérdezésekhez általában *aggregált adatokat* is kell számolni, ami további hosszú időt vesz igénybe ilyen óriási adattömegeknél. Végezetül ki kell emelni még azt, hogy az így kialakított vezetői információs rendszerekben kevés a vezető mozgási szabadsága és *hiányzik belőlük az átfogó, stratégiai szemléletnek* megfelelő információkinyerés lehetősége, ezért sem válhattak a menedzserek és a controllerek igazi segédeszközeivé.

Amennyiben a kialakított vezetői információs rendszerekben készültek is beszámolók, a nyújtott *információ sokszor mégsem eredményezett helyes döntéseket*. Ennek oka lehetett a fentiek mellett az is, hogy csupán a vállalaton belüli, vagy akár csak néhány területről származó információ alapján döntöttek, illetve, hogy nem a megfelelő szinten jelent meg az információ, s született meg a döntés. Vagyis: mint minden területen, itt is szükség volt egyfajta tanulási időszakra, hogy pontosabb elvárásokat és jobb válaszokat fogalmazhassanak meg. Az információrendszerek tehát fejlődésük első évtizedeiben megvalósították a vállalaton belüli adatkezelés automatizálását, valamint több-kevesebb sikerrel kísérletet tettek a tárolt adatmennyiségből döntéstámogató információk kinyerésére. A 90-es évek elején három komoly kihívással nézett szembe a vállalati informatika:

- egyrészt szükség volt egy összvállalati integrált IT-környezet kialakítására, mely biztosítja az alkalmazások közötti kommunikációt, adatcserét, és amely nyitott a külső adatok, különböző formátumok bevonására is;
- másrészt hatékonyabbá kellett tenni a vezetők információellátását és döntéshozói igényeiknek megfelelően kialakított vezetői információs rendszerek kifejlesztése lett a cél;



- harmadrészt, az előzőekkel szoros összefüggésben a funkcionális szemléleten túl a vállalat valódi működésének megjelenítése érdekében a szervezeti határokon átnyúló folyamatokkal, az értékteremtés dimenzióinak tudatos kezelésével kezdtek el foglalkozni.

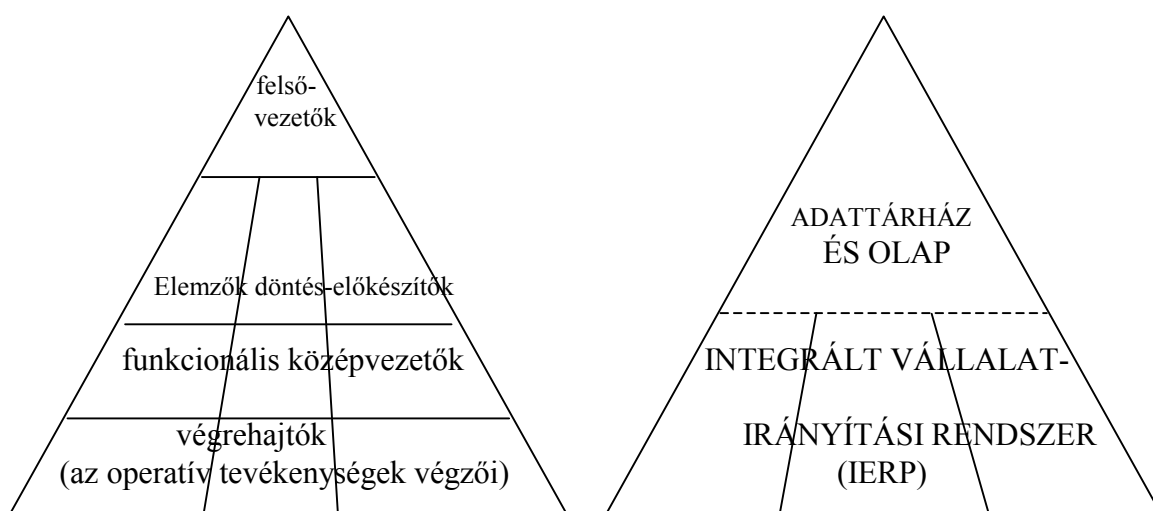
A kihívásokra a modern és relatíve olcsóbbá váló IT adott megfelelő válaszokat. A 90-es évektől kezdődően fejlesztették tovább a ma már klasszikusnak nevezhető ERP megoldásokat a gazdasági folyamatok áttekinthetőségét és átláthatóságát biztosító *integrált vállalatirányítási alkalmazásoknak* (IEA: Integrated Enterprise Application). Az integráltságot az biztosítja a rendszerben, hogy minden forrásadatot csak egyszer kell rögzíteni, azaz csak egyszer kell a rendszerbe bevinni, ezután az adatokat különböző módon kombinálva kapjuk meg az eltérő célokat szolgáló jelentéseket. A gyors és olcsó információáramlással az alsóbb szinteken meghozandó döntések közül néhányat már központban megfogalmazhatnak. Sőt ezek alaposabb döntések is lehetnek, mint az alsóbb szinten levő vezetők döntései, illetve segíteni tudják őket a döntés előkészítés folyamán, mivel a központ a szervezet egészéről rendelkezik információkkal. Az integrált rendszernek előnyei mellett jelentős hátrányai is vannak, ezekről hajlamosak vagyunk eleinte elfelejtkezni, és minden problémát a rendszerszervezők nyakába varrni. A meglevő részrendszerek összeillesztése gyakran problémás, nagy körültekintés igényel. A rendszer felülvizsgálatakor, szükséges változtatások esetén rendkívül munkaigényes a módosítások végrehajtása (mivel annak valamennyi modulját végig kell tekinteni, s szükség esetén módosítani). Az integrált gazdasági információrendszerekben összefügg egymással a készlet (logisztika), tárgyeszköz (analitika), főkönyvi könyvelés, kinnlevőségek és követelések, alapfolyamat (termelés – szolgáltatás), értékesítés, leltár, stb. alrendszerek, modulok kombinációja, s komplex vezetői információs rendszerként történő alkalmazása.

Az OLAP technológiát alkalmazó integrált ERP rendszerek kialakításával mind a controlling, mind a menedzsment óriási információs bázishoz jutott. Az OLAP technológia lényege, hogy lehetőséget teremt az IERP (*Integrated ERP*) rendszerek relációs (ROLAP), vagy multidimenzionális (MOLAP) adatbázisaiban tárolt adatok több szempont szerint történő, gyors és felhasználóbarát lekérdezésére. *Az OLAP-rendszerű alkalmazások képesek a vállalati elemzés és tervezés, a teljesítménykövetés és*

értékelés, valamint a döntéshozatal komplex, a szervezet különböző szintjeit felölelő támogatására.

Az OLAP technológiához szorosan kapcsolódnak az adattárház (*Data Warehouse*) alkalmazások, amely az adatoknak és a közöttük levő kapcsolatoknak szervezett gyűjteménye. Az adattárház technológiák kiépülését és alkalmazását indokolta, hogy a vállalati szinten képződő tranzakciós adatbázisok már túl nagyok voltak ahhoz, hogy a közvetlen vezetői igények kielégítésére gyorsan felhasználhatóak legyenek, amely egyébként az ügyviteli folyamatok hatékony kezelését is fékezte. Például a rendelésfelvétel, vagy kötelezettségvállalás nem állhat azért, mert egy felső vezető a gazdasági szervezet értékesítésének forgalmi adatait vizsgálja. A probléma áthidalása adattárházak alkalmazásával történt meg, ahol a vezetők számára korábban már ellenőrzött, auditált információkat tárolják. Az adattárházban tárolt információkon további adatfeldolgozás már nem hajtható végre. Az adattárház közvetlenül két irányból kommunikál a tranzakciós szint adatbázisával, és magába foglalja a vezetők számára még szükséges külső adatokat is, illetve azokat az adatbázisokat, amelyeket még idő vagy pénz hiányában nem szerveztek be a tranzakciós szint adatbázisába.

A multidimenzionális elemzési lehetőség a meglévő adatbázisokra való ráépülésen alapszik. Továbbá kiváló lehetőségeket biztosít az ad hoc jellegű lekérdezésekre, a „mi van, ha” jellegű szimulációs elemzésekre (*what-if analysis*), és az útkeresési modellek (*goal seeking*) futtatására is.



19.SZ.ÁBRA: AZ ÉLENJÁRÓ VÁLLALATOK TIPIKUS INFORMÁCIÓRENDSZER PIRAMISA A 90-ES ÉVEK MÁSODIK FELÉBEN

(FORRÁS: Drótos György: *Az információrendszerek perspektívái*, 2000, 30. old.)

A fenti ábra alapján jól nyomon követhető a 80-as évekre jellemző, a korábbiakban bemutatott, piramis felépítésű vállalati informatikai rendszerek a 90-es évek második felében bekövetkezett fokozatos átalakulása. Az ábra három hangsúlyos változásra mutat rá:

- a végrehajtás, és a közvetlen fölötté elhelyezkedő vezetői szint támogatását az integrált vállalatirányítási rendszerek biztosítják. A korábbi EDP/TPS, illetve MIS-rendszerek feladatait az ERP-rendszerek moduljai látják el, melyek bár őrzik a funkcionális tagolást, lehetőséget nyújtanak a horizontális, folyamatelvű szemlélet érvényesítésére is;
- az alsó szint egyetlen, egységes vállalati adatbázist képes teremteni, azonban a felsővezetői információigény kielégítésére, ellenben az összvállalati controlling feladataihoz speciális adatkezelési, lekérdezési technika szükséges. Ezt biztosítják a különféle itt most nem részletezett üzleti intelligencia megoldások, melyek egy közvetítőrétég segítségével épülnek az alsó szintű vállalati információrendszerekre. A felső szint lényegében tehát a korábbi DSS- és EIS-rendszerek modernizált és egységes "utóda";
- a szervezet belső és külső határai elmosódnak. A vállalat kapcsolatrendszere és adatforrásainak köre kibővül, a piaci változások a legtöbb iparágban felgyorsulnak. Ennek a kihívásnak kell megfelelniük mind az ERP-, mind pedig a felsővezetési döntéstámogatást ellátó információs rendszereknek.

Az előzőekben bemutatott információrendszerek területén tapasztalható fejlődés következtében új dimenziók és távlatok nyíltak meg a vezetés számára, és az ismétlődő napi rutinfeladatokkal leterhelt vezetők a nagyobb lehetőségek birtokában még több időt fordíthatnak ma már a szervezeteik vezetésére és a gazdasági folyamatok irányítására. Mindazonáltal az integrált ERP által biztosított ismeret és tapasztalás lehetősége mindenki számára megnyitja az utat az egyéni ötletek kidolgozására és szimulációs technikák segítségével történő tesztelése, ellenőrzés irányába. A MIS és ERP egyre több döntési lehetőséget és felelősséget delegál alacsonyabb vezetési szintekre, erősíti a vonalbeli menedzserek egyéni felelősségérzetét, és egyben erodálja a nem korporatív

vezetők információban megbúvó hatalmát. A számítógépek és a modern vállalati információrendszerek megteremtették a teljesítmények mérésének lehetőségét is a gazdálkodó szerveknél. Ez az a pont, ahol a controlling és monitoring szoftverek segítségével folyamatosan ellenőrizhető és jelenthető a gazdasági tranzakciók száma és értéke.

A controllingot kiszolgáló információs és vezetői számviteli rendszer szervezése illetve kialakítása elengedhetetlen feltétele a controlling módszerek bevezetésének. Nélkülük a controlling törekvések rendre zátonyra futnának.

#### **6.5.1 Az információs rendszerek jelentősége a költségvetési szerveknél**

Korábban a költségvetési szerveknél a controlling folyamatok érvényesítésének legnagyobb problémája a vezetői számvitel túlzott munkaigényessége volt. Nem állt rendelkezésre megfelelő technikai háttér a gazdasági folyamatok megfigyelésére. Ma már más a helyzet, amikor a legtöbb irodában egyre nagyobb számban lehet találkozni hálózatba kötött személyi számítógépekkel. A HM tárca is egyre nagyobb figyelmet fordít a korszerű, integrált adatfeldolgozási rendszerek alkalmazására a gazdasági adatok, tranzakciók megfigyelésére, kiértékelésére. A korszerű és relatíve egyre olcsóbbá váló számítástechnika az, amely megteremtette a lehetőségét a költségvetési gazdálkodás informatikai fejlesztéséhez, a régóta vágyott controlling filozófia közszolgálati alkalmazásának.

Az információrendszereken belül az információk áramlása figyelhető meg a belső és a külső felhasználók felé egyaránt. Az ügyviteli adatoktól, a gazdálkodásról szóló szöveges beszámolójelentésekig bezárólag minden okmány, bizonylat, gazdasági esemény jelentős információtartalmat hordoz és képvisel. Az információk, mint forrásadatok biztosítják az irányítás információs igényeit, kellő részletezettség, elvárt összegzések és megfelelő adatbiztonság egyidejű jelenléte mellett.

A közszolgálati szervek működéséről szóló jelentéseknek és adatoknak világos képet kell nyújtani a szervezetek belső erőforrásairól, meglevő stratégiájáról és

teljesítményéről. Az erőforrás és a teljesítmény kapcsolatáról, a közszolgálati tevékenység transzformáló szerepéről a controlling az a menedzsment eszköz, amely megbízható kép kialakítását teszi lehetővé a közszolgálati szervezettel kapcsolatos döntési helyzetben. A controlling szabályozás visszacsatolási mechanizmusa biztosítja a megfelelő gazdasági és nem gazdasági döntések jobb előkészítését, az új közszolgálati gondolkodást a terv és a teljesítés összhangjának biztosításában a közszolgálati szervezetek belső és külső stakeholderjei számára. Mindezekhez a közszolgálat területén is szükséges egy jól működő, hatékony integrált vezetői információrendszer (MIS), amely komplexen átfogja az inputot, mint erőforrást, a tevékenységet, mint folyamatot és az outputot, mint teljesítményt. A közszolgálati szektor kiemelkedő információ igényessége miatt egy modern MIS megvásárlása és installálása drága és időigényes fejlesztésnek számít, de egyetlen közszolgálati szerv sem képes nélküle megfelelően kezelni és elemezni objektíven és egyértelműen a szervezetének erősségeit, gyengeségeit, hatékonyságát és gazdaságosságát. A közszolgálat területén alkalmazásra kerülő MIS-nek természetesen a szervezet nagyságához és adottságához kell igazodniuk, alkalmazásuk ténye nem növelheti a bürokratikus kiadások vég nélküli növekedését. Modern MIS nélkül nem tudunk szolgáltatni sem kvantitatív és kvalitatív információt a közszolgálati szervek hatékony vezetéséhez. Amíg a megfelelő (hard-kemény) adatok informálhatják a szakértelmet, a puha (soft) információk a bölcsességhez járulhatnak hozzá (Mintzberg, 1994b). A belső stakeholderek (a közalkalmazottak) vonzódása és érdekeltsége munkahelyükhöz, s a külső stakeholderek (adófizetők) elégedettsége lehet az összekötő kapocs, a fő mozgatóerő a köz jobb szolgálatában.

Csak az a közszolgálati szervezet képes megállni a helyét és megtalálni a helyét a jövőben bekövetkező külső és belső környezet változások mellett, amelyiknek pontos információja van erősségeiről és gyengeségeiről, amelyik képes szembenézni a fenyegetettségével, s egyúttal kihasználni lehetőségeit a jelen és jövő összhangra törő összekapcsolásával. Ez a mozgatóerő az, amely képes a köz és a közszolgálati szervek között támadt rés áthidalására, a közszolgálati szerv és a társadalom közötti kapcsolatok összehangolására. A közszolgálati szervezetekre hangsúlyozottabban érvényes Hubert Humphrey tanácsa, mely szerint: "A jövő miatti aggodás helyett, inkább gyerünk dolgozni, és megteremteni mindazt amiről a küldetésünk szól!" Ezt a közös célt

szolgálna a közszolgálati szervek vezetési és gazdálkodási rendszerének a modern IT eszközök alkalmazásával történő megtámogatása, amely lehetővé tenné a monitoring, controlling módszerek és gondolkodás érvényesülését. Ezáltal a közszolgálati szervezetek vezetői mentesülhetnének a napi rutinszerű ellenőrzés terhe alól, s helyette tevékenységüket a közszolgálati szervek minőségi szolgáltatásának szervezése és irányítása tölthetné be (A döntéshozók munkaidejük 80%-kát a vezetői munka szempontjából haszontalan és csak 20%-kát töltik el hasznosan – Parkinson, 1957).

A tapasztalatok szerint a legtöbb közszolgálati szervezet rendelkezik számszerűsíthető információval a bérekről, az anyagfelhasználásról, a rendelkezésre álló személyi állományról, amelyek esetenként azonnal elérhetők. Ellenben sokkal kevesebb a kvalitatív információk száma, a működési kultúráról, s annak minőségéről. Nem tudják megfogalmazni a feladat és folyamat szerint a felhasznált erőforrásokat, s nincs információ azok felhasználásának megoszlásáról, s az outputok társadalmi hasznosságáról. Ez a ma meglevő relatív szervezeti teljesítmény információ hiánya egyaránt problémát jelent a közszolgálati szervezet belső és külső stakeholderei számára, s gyakran belső és külső konfliktusok forrásává válhat. Releváns gazdasági információ és vele konzisztens teljesítmény kritérium nélkül nincs mód a különböző erőforrás elosztás és felhasználás, szervezeti struktúrák és hatalommegosztás viszonylagos hasznosságáról ítélni. A korrekt ítékezés hiánya a döntési mechanizmust jelentősen torzíthatja, és extrém helyzetben állhat elő olyan momentum, hogy a döntéshozók azt a közszolgálati projektet támogatják, amelyet meg kellene szüntetniük, s azt szüntetik meg, amit támogatniuk kellett volna.

A szervezeti teljesítmény mérésének problémái a közszolgálat terén is meglehetősen régóta ismertek (Flynn, 1986, Jackson és Palmer, 1992). Ez esetben a stakeholderek követik az eddigi gyakorlatot, hogy az általuk felügyelt szervezetekre bízzák, hogy mutassák be tevékenységük hatékonyságát, amellyel igazolhatják létezésüket. A felügyelt szervezetek pedig erre hegyezik ki elemző és értékelő tevékenységüket, s miközben a társadalom szolgálatát minősítő indikátorok hiányában magukat igyekeznek előnyös pozícióban bemutatni. A helyzet hasonlít arra, mikor a kecskére bízunk káposztát. Az eredmény mindenki előtt ismert. Az Egyesült

Államokban a 90-es évek elején állami feladatként tűzték ki a küldetés orientált közszolgálat teljesítmény kritériumainak megállapítását a Government Performance and Result Act (GPRA) of 1993. A törvény alapján szövetségi kormányzat elvárja a kormányzati szervek, hivatalok, közszolgálati szervek éves költségvetésének teljesítmény alapú (programonként elkülönült) programorientált tervezését. Az éves tervek ennek megfelelően a közszolgálati szervezet stratégiai tervében szereplő missziók éves és esetenként rövid távú teljesítmény célok szerinti lebontását jelenti pénzügyi évek szerint. A legtöbb esetben a szervezeti célok objektív kvantifikálására törekedtek, azok mérhetőségének egyidejű biztosításával. Jelentős figyelmet fordítottak a szolgáltatási színvonal, az output és az outcome mérésére, az eredményeknek az operatív tervezés keretében napi feladatokká lebontott stratégiai célokhoz történő visszacsatolására.

A szervezeti célok kvalitatív leírása rendkívül hasznos azokban az esetekben, amikor azok nehezen számszerűsíthetők. Tehát a kvantitatív mérési probléma nem jelenheti az outcome minősítésének elhallgatását. A közszolgálati szervezetek teljesítmény céljai egyenként beépülnek a felügyeleti szerveik, s a kormányzat átfogó teljesítmény céljai közé. Csak így biztosítható a küldetés-orientált, az új közszolgálati menedzsment céljainak teljesülése. Amennyiben a szervezeti célok nem teljesülnek, nem találkoznak a tervben szereplő célokkal, úgy az éves beszámolóknak ki kell térni az eltérés okaira, s az eltérés felszámolására teendő jövőbeni intézkedésekkel együtt. A törvény végrehajtásának alapja, hogy a kulcspozícióban levő stakeholderek (Kongresszus, Költségvetési és Gazdálkodási Iroda – Office of Management and Budget-OMB, és az elnök) alapvetően érdekeltek a közszolgálati teljesítmények értékelésében és teljesülésében, s a közszolgálati teljesítményekért felelős hivataloknak is meg kell felelniük ennek az új kihívásnak kötelességtudó módon.

Mind a közszolgálati szervezeteknek, mind a stakeholdereknek szükségük van kritikus siker faktorokra, mint kulcs indikátorokra, amelyek segítségével a szervezetek objektíven tudják demonstrálni az adekvát teljesítményüket, amelyek elengedhetetlenül szükségesek a szervezetek túléléséért és jövőbeni sikeres működésükért. Ezek az indikátorok közszolgálati szervezetenként eltérőek lehetnek, hiszen a gyakorlatban

nagyon nehéz teljesen hasonló gazdasági szervezetet találni. A profit-orientált szektorban található sikerindikátorok nem alkalmazhatók egy az egyben. Szükség van a non-profit szféra által használható siker indikátorok kimunkálására, amelyek első pillantásra sokkal homályosabbak és félreérthetőbbek, és ezért nehezebben megfogalmazhatóak, mint az üzleti élet területén. A kvantitatív és kvalitatív indikátorok együttese biztosíthatja csak, a közszolgálati szektor mikro- és makro-folyamatainak objektíve és szubjektív mérhetőségét. Csak a kifinomult mérési technikák (pl.: *BSC-Balanced Score Cards*) kialakításával tehetünk kísérletet a közszolgálati szervezetek alapvető képességeinek (*core competencies*) mérésére és meghatározására.

### 6.5.2 A katonai információrendszerek sajátosságai

A Magyar Honvédség fejlődésének jelenlegi szakaszában objektíve felértékelődött a vezetés súlya, jelentősége, amelyhez *a megfelelő mennyiségű és minőségű információ biztosítása a katonai informatikai rendszerek elsődleges feladataként jelentkezik.* Ezt a tényt erősíti NATO tagságunk következtében felerősödő kompatibilitási problémák kiemelt kezelése, amely követelmények teljesítése egy pozitívan ható információ technológiai robbanással is felérhet a Magyar Honvédség informatikai tevékenysége területén, legyen szó hadműveleti, vagy békegazdálkodási információrendszerekről.

*A katonai informatika* azonban nem önmagában, hanem a hadsereg sajátosságainak megfelelően a felderítéssel, a híradással, a térképészeti, a meteorológiai biztosítással, a rádióelektronikai védelemmel, stb. együtt szolgálja ki a háborús és a békevezetés információs igényeit. A békevezetés információs igényei vonatkozásában elsősorban a gazdasági és a vele szoros kapcsolatban személyi és kiképzési információk az elsődlegesek, ezáltal a meghatározóak. A békevezetés információs igényeit hivatottak tehát biztosítani a napjainkban a Magyar Honvédség szintjén még csak szakágazati szinteken kialakított és kevésbé integrált ágazati – fegyvernemi szinten elkülönülő szakági információs rendszerek. A Magyar Honvédségben *ez idő szerint működő ágazati rendszerek* a hetvenes és a nyolcvanas évek közepe között kerültek önálló



rendszerekként kiépítésre. További pozitívumként értékelhető, hogy a magyar hadseregben is megkezdődött a ma még túlsúlyban levő "számítógépes írástudatlanság" felszámolása. *A jelenleg működő gazdasági információrendszerek* közül méreteik, szervezettségük és adatállományaik tekintetében kiemelkedő jelentőséggel bír az *ATB* (Anyagi Technikai Biztosítás) információrendszere, a hadtáp szolgálat *"M" anyagi biztosítás* rendszere. Az élen a *HM Pénzügyi és Számviteli Szolgálat* (továbbiakban HM PSZSZ), pénzügyi, számviteli információ és adatfeldolgozási rendszere (MH PSZIAR) és az 1998 évben elindított továbbfejlesztése (HM KGIR), a *személyügyi adatok információs rendszere* (Humán erőforrás gazdálkodás), a hadsereg különböző szerveinél működő helyi és központi *szervezési és kiképzési információs rendszerek*, alrendszerek állnak. Valamennyi rendszerre és alrendszerre elmondható, hogy a telekommunikáció fejletlensége, a korszerű hardver- és szoftvereszközök beszerzési korlátjai (relatív magas árak, COCOM listás termékek, stb.) miatt az 1980-as évek végéig csak alacsony szintű alkalmazásokra volt a hadseregnek lehetősége. *A valós szolgáltatásokat nyújtó, jól működő, integrált, komplex, multidimenzionális, moduláris alapon építkező információs rendszerek jövőbeni fejlesztése csak jól megszervezett és körültekintően kimunkált egységes informatikai kereteken belül fejleszthetőek tovább.* Csak így várható el reálisan a katonai szervezetek alaprendeltetésével összefüggő, annak eredményességét (hatékonyságát) meghatározó kiképzési, harckészültségi és gazdasági mutatók javulása.

*A katonai szervezeteknél az alaprendeltetésszerű működés erőforrásai között tartjuk számon a katona (ember), az alegység (szervezeti elemek), a fegyverzet és egyéb más harci eszközök (a gép), a lőszer, üzemanyag, élelmiszer (anyagok), és a pénz (jóváhagyott költségvetési előirányzatok) mellett és velük egyenrangúan napjainkban az információt is. Az információ a nemzetgazdasághoz hasonlóan tehát mára már, mint ötödik erőforrás jelenik meg a honvédelem területén belül is, amelynek megszerzését és mozgatását alapvető feladatának tekintik a katonai informatika művelői és alkalmazói egyaránt.*

*Ennek megfelelően az informatikai tevékenységért felelős informatikai főnökség gondoskodik a katonai szervezeteknél:*

- a kialakított (és működtetett) információfeldolgozási rendszerről;
- az információfeldolgozást támogató eszközrendszerről;
- az információfeldolgozáshoz kapcsolódó szabályzó rendszerről;
- az informatikai rendszerben közreműködő szervezeti elemek, illetve személyek fejlesztéséről, továbbképzéséről.

*A katonai szervezeteknél az informatikai rendszer gerincét az információfeldolgozási rendszer képezi. A hadsereg informatikai rendszerét alapvetően az "egy szervezet – egy információfeldolgozási rendszer – egy informatikai rendszer" koncepciója határozza meg napjainkban. Ennek megfelelően a MH korábban kialakított információs rendszereit, mint az adott szervezet egységes információfeldolgozási rendszerének adott funkciójú (viszonylagos önállósággal rendelkező) részrendszereiként kell felfogni, s az indokolatlan párhuzamosságok leépítése után integrálni kell a HM egységes informatikai rendszerébe. A különböző információrendszerek harmonizálása érdekében ismételten át kell tekinteni a kommunikációs architektúra jelenlegi és jövőbeni lehetőségeit (nemzetközi kapcsolódási pontok szem előtt tartásának igényével), valamint az ezekkel szemben támasztott követelményeket. A Magyar Honvédség informatikai infrastruktúra fejlesztésének a haderőreformmal párhuzamosan kell végbemennie, különös tekintettel a hálózati infrastruktúrák, a táv-adatfeldolgozás, s különféle OLAP alkalmazások lehetőségeinek kiépítésére. Az információ átviteli hálózatok kialakításakor azokat alkalmassá kell tenni hang, adat, szöveg, kép egyidejű átvitelére (HTML), bármely alkalmazásból és bármely szinten történő kezelésére is.*

*A katonai informatika tulajdonképpen az információs rendszerek elméletének, az informatika tudományos eredményeinek adaptálását jelentik a hadsereg sajátos viszonyai közé. A fejlettebb országokban a hadsereg informatikai elvei és módszerei élenjáróak, húzóágazatnak számítanak nemzetgazdasági téren, s különösen igaz ez a*

megállapítás az Egyesült Államok védelmi szektorának informatikai kutatásaira és fejlesztéseire. Hazánkban az adaptáció iránya jelenleg fordított, a polgári kutatás fejlettsége és iránya a meghatározó a hadsereg informatikai igényeinek kielégítésekor.

## **6.6 A HM KGIR<sup>28</sup> működésének tervezett rendszere, kialakításának szükségessége**

A Honvédelmi Minisztérium gazdasági információrendszerének a 90-es évek elején megkezdett fokozatos decentralizálásával a Számítóközpont szoftver fejlesztő tevékenysége került elsődlegesen előtérbe. Feladatai között az információrendszer fejlesztése mellett párhuzamosan megjelent, a végrehajtó pénzügyi szolgálatok szoftver igényeinek kielégítése, fejlesztése, dokumentálása és a helyi kezdeményezések véleményezése is. Napjainkban a Magyar Államkincstár megalakulásával, az államháztartás reformjának folytatásával, a Magyar Honvédség békegazdálkodási szabályainak és szervezeti kereteinek folyamatos változásával ismét a centralizáció került az előtérbe. A HM PÜSZNYI<sup>29</sup> központi szerepének felerősödésével, valamint a területi alapon újjászerveződött s a továbbiakban Honvédelmi Minisztérium háttérintézményeként dolgozó HM Pénzügyi és Számviteli Szolgálat (HM PSZSZ) 1997. évben történő létrehozásával. A HM PSZSZ, mint a pénzügyi és számviteli ellátásért felelős szakterület az amely a KPSZH-n<sup>30</sup> és a TSZPI-ken<sup>31</sup> keresztül hivatott megújítani a Magyar Honvédség gazdasági irányításának, tervezésének, megfigyelésének, beszámolásának, ellenőrzésének teljes vertikumát. Ehhez a munkához, viszont már egy teljesen és merőben új pénzügyi információs rendszer szükséges, amely a XXI. század információ technológiájának előfutáraként alkalmas a vezetés megnövekedett információs szükségletének kielégítésére, alkalmas az ország NATO tagságával együtt járó adatszolgáltatási kötelezettségek és a kompatibilitás diktálta követelmények teljesítésére. Az MH PSZIAR,<sup>32</sup> amely a maga idejében megfelelően szolgálta a Magyar Honvédség gazdasági információs igényét, s amellet kiemelkedő

---

<sup>28</sup> KGIR: Költségvetési és Gazdálkodási Információs Rendszer

<sup>29</sup> PÜSZNYI: Pénzügyi Számító és Nyugdíjmegállapító Igazgatóság (egyszerűbben Számítóközpont)

<sup>30</sup> KPSZH: Központi Pénzügyi és Számviteli Hivatal a pénzügyi és számviteli szolgálat legfelsőbb szintű irányító szerve.

<sup>31</sup> TPSZI: Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóság, területi elv szerint (Budapest, Nyugat, Kelet ellátási orientációjú igazgatóságok) átszervezett pénzügyi szolgálat végrehajtó szerve, amely az ellátási körébe tartozó katonai szervezetek pénzügyi és számviteli ellátását végzi.

PSZIAR: Pénzügyi Számító Informatikai és Adatfeldolgozási Rendszer (a HM KGIR információrendszer előzménye)

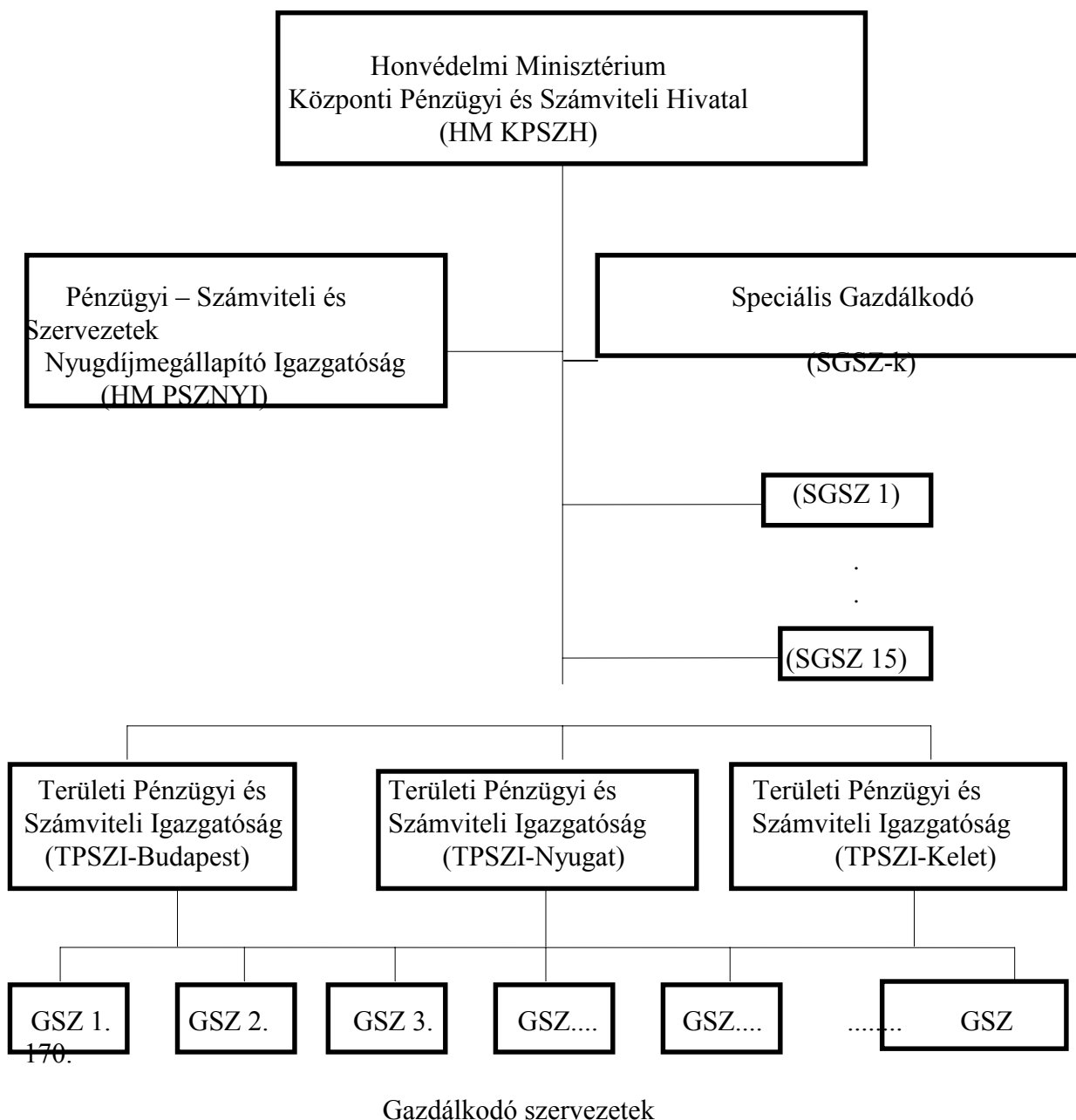
segítséget nyújtott a végrehajtó pénzügyi szolgálatok adminisztratív feladatainak elvégzéséhez, gazdasági adatainak elemzéséhez, azonban mára már visszavonhatatlanul kinőtte magát. Mind szoftver, mind hardver vonatkozásban erkölcsileg elavulttá vált, ezért került előtérbe és vált aktuálissá a HM gazdasági információs rendszerének, egy a kor technikai színvonala által elvárt és diktált gyökeres átalakítása. A MH PSZIAR adatszolgáltatási rendszere, köztük a floppy lemezek postán történő továbbítása fölött egyértelműen eljárt az idő. A változások postázása, majd a Számítóközpontban végrehajtásra kerülő adatfeldolgozás tovább növelte az információk előállításának idejét, s a hibátlan adatfeldolgozás sem volt megoldott. Ezért a központi adattár az adatszolgáltatások késedelme, valamint a feldolgozási rendszer időszükséglete miatt mindig késésben van, azaz nem naprakész.

*Az új információs rendszer, amelynek magja a HM KGIR-ban öltött testet 1998-ban, merőben átformálja az MH PSZIAR teljes vertikumát, amely rendszer a jelenleg legkorszerűbbnek számító hardver és szoftver platformokat és megoldásokat egyesíti magába. A rendszer alapját egy MOLAP alapon szervezett ORACLE 7. verziójú korszerű, multidimenzionális adatbázis kezelő rendszer szolgáltatja, amely az Applications nevű pénzügyi – gazdasági programcsomagján keresztül perspektivikusan magában hordozza továbbfejleszthetőségét egy modern vezetői információs rendszerre történő jövőbeni kialakításának lehetőségét is. Az 1999-ban bevezetésre kerülő rendszerrel kapcsolatos fejlesztések is ez irányban történnek a jövőt illetően, amelyek fejlett döntés-támogatási eszközöket – mint pl. az előrejelzés, a szimuláció és iteráció, a "mi lenne, ha?" típusú forgatókönyvek készítése – vagy további korszerű pénzügyi modellezési és elemzési lehetőségeket is kínál a gazdasági döntések jobb előkészítéséhez.*

Az ORACLE alkalmazásokat tekintetében ki kell emelni, hogy ugyanezt a technológiát kezdték el alkalmazni a Magyar Államkincstár Home Treasury rendszerének kialakításakor, és emellett még további jelentős NATO referenciákkal is

rendelkezik. A kompatibilitás tehát adottnak mondható, s így lehetőség mutatkozik az említett kincstári rendszerrel és NATO információs rendszerekkel történő kapcsolatfelvételre, illetve egyes tranzakciók jövőbeni teljes automatizálására.

A HM KGIR működése három szinten valósul meg, a gazdálkodó szervezetek (GSZ), a területi pénzügyi és számviteli igazgatóságok (TPSZI) és a központi pénzügyi és számviteli hivatal (KPSZH) szintjén:



20.SZ. ÁBRA: A HM KGIR MŰKÖDÉSÉNEK SZINTJEI

#### *Végrehajtói szint:*

A MH pénzügyi hierarchiájának végrehajtó szintű gazdasági egységei a *GSZ-k*,<sup>33</sup> amelyek a védelmi tevékenységnek, mint az alaprendeltetésből adódó feladatoknak a végrehajtáshoz kapcsolódó gazdálkodási tevékenységeket végzik. Az *operatív pénzügyi és számviteli tevékenységek végzésének színtere*, területi elv szerint a TPSZI-hoz szervezve. A pénzügyi és számviteli feladatokat a területi igazgatóságoknak a GSZ-hez kihelyezett pénzügyi referensei, az intézményi gazdálkodással kapcsolatos további feladatokat az adott szakterület gazdálkodásáért felelős anyagi – technikai szolgálatok szakemberei végzik. Az információs rendszerrel kapcsolatban GSZ szinten *adatokat gyűjtenek és továbbítanak a TPSZI-k felé* a gazdasági eseményeikről, tranzakcióikról, leltározási eredményeikről, s személyi állományt érintő változásokról. További feladatuk még a *tárolóhelyi nyilvántartások kialakítása, vezetése*, a központi analitika egyeztetése, a költségvetési keretek alakulásának folyamatos nyilvántartása, a szervezet vezetésének folyamatos tájékoztatása a felhasználható keretek alakulásáról, a közvetlen katonai vezetés gazdasági jellegű döntéseinek támogatása, előkészítése.

#### *Középirányítói szint:*

Alaprendeltetésük a tárcához tartozó valamennyi szervezeti elem – kivéve a SGSZ-eket<sup>34</sup> – pénzügyi és számviteli ellátása. A KGIR egységes, integrált adatbázison működő szoftvereinek működtetése, működésük felügyelete, a pénzügyi referensek adatszolgáltató tevékenységének irányítása.

---

<sup>33</sup> GSZ: a MH alapszintű gazdálkodási egységei a Gazdálkodó Szervezetek, amelyek önálló intézményi gazdálkodást folytatnak. Az új gazdálkodási elv szerint számuk jelenleg 170 körül alakul, mely az MH további szervezeti változásainak megfelelően még tovább változhat.

<sup>34</sup> SGSZ: a MH gazdálkodásán belül sajátos ellátásban működő költségvetési intézmények a Speciális Gazdálkodó Szervezetek, amelyek gazdálkodása a GSZ-ektől eltérő speciális szabályok alapján folyik. Feladatainak köre megegyezik a TPSZI feladatkörével, nem tartoznak egyik TPSZI-hoz sem (ilyenek, pl. a kórházak, üdülők, katonai felsőoktatási intézmények). Jelenlegi szervezés szerint 15 ilyen szervezet van a rendszerben.



*Felső szint:*

A *KPSZH szintje*, a legfelsőbb szintű gazdálkodási szervezet, amely amellett, hogy saját szintjén a pénzügyi és számviteli feladatokat ellátja, elvégzi a szakmai irányítását a közép- és végrehajtó szintű szervezetek gazdálkodásában. *Legfőbb megvalósítója a HM gazdálkodási stratégiai céljainak.* Alaprendeltetése a HM tárca gazdálkodás irányítási tevékenységének összehangolása, a tárca szintű információk biztosítása, a szervezeti elemek pénzügyi – számviteli irányítása, KGIR szakmai felügyelete, a védelmi tárca gazdálkodásának informatikai támogatása, valamint a folyamatos szakellenőrzést is ellátja.

*Adatbázis szint:*

A *HM PSZNYI* a HM PSZSZ központi informatikai szerve, adatbázisa, amelynek *alapvető feladatai* közé tartoznak:

- a tárca szintű feladatokhoz kapcsolódó *adatok gyűjtése, feldolgozása* és információk biztosítása a HM PSZSZ különböző szintű gazdálkodói és referensei számára;
- a *központi adatállomány kezelése*, folyamatos karbantartása, az elektronikus adatfeldolgozás végrehajtása, a feldolgozási outputok biztosítása a felhasználók részére;
- a törvényekben és egyéb jogszabályokban előírt *tárca szintű adatszolgáltatási kötelezettség* teljesítése a PM, az APEH, a Munkaügyi Központ, a KSH, a NYBI, az OEP és a NYUFIG felé;
- a tárca egészére kiterjedő *illetmények* és egyéb járandóságok *számfejtése, folyósítása*,<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> A HM tárca 1997. június 1-től a szolgálati illetve munkaviszonyban álló katona és köztisztviselői és közalkalmazottai részére központilag lakossági folyószámlák közbeiktatásával folyósítja a havi illetményeket.

- a KGIR vonatkozásában a *pénzügyi és számviteli információs és adatfeldolgozási rendszer szervezése, tervezése, javaslattétel a kivitelezésre*, kisebb helyi alkalmazású szoftverek fejlesztése, a rendszeresített szoftverek telepítése és verzió-követése, a nem saját készítésű szoftverek tesztelése, rendszeresítése;
- a *TPSZI-k és a GSZ pénzügyi referensek informatikai tevékenységének irányítása*, információ technológiai jellegű kérdéseinek szabályozása;
- az informatikai anyag-nem felelősi feladatok szervezése, végzése és ellenőrzése.

## 6.7 A MH PSZIAR technikai bázisa

A MH PSZIAR logikai struktúrája kezdetben centralizált számítógépes rendszeren, egy R-11 típusú számítógépen és a hozzá rendelt Videoplex-3 adatrögzítő rendszeren alapult. Azonban az adórendszer és a társadalombiztosítás adatállományának az információs rendszerbe történő integrálásával az R-11 számítógép memória és file lehetőségei korlátozottá váltak. A feldolgozási és adattárolási rendszer túlzottan munka és időigényessé vált a régi keretek között. Ezeket a korlátokat oldotta fel az 1992-ben rendszerbeállított VAX típusú számítógép, amely megteremtette az adatfeldolgozási rendszer az MH PSZIAR korszerűsítésének technikai kereteit. Ezt a technikai alapbázist egészítették ki a részben a MH PÜSZNYK-ban (HM PÜSZNYI), részben a HM Központi Pénzügyi és Számviteli Hivatalánál (korábban MH Közgazdasági és Pénzügyi Főnökségen), a középírányító pénzügyi (al-)osztályoknál és a végrehajtó pénzügyi szolgálatoknál található kis- és mikroszámítógépek, PC-s hálózatok. Ezek a gépek az egyéni, helyi kezdeményezésű fejlesztések eredményeként döntően saját forrásból történt finanszírozások útján kerültek a pénzügyi szolgálatokhoz. Hasznosításuk is alapvetően helyi elképzelések szerint történt. A pénzügyi információrendszer kezdetbeni központosítását az 1980-es évek végétől a csapatgazdálkodás önállóságára hivatkozással különböző decentralizálási törekvések kérdőjelezték meg. Egymás után jelentek meg a rendszer fokozatos decentralizálására törekvő elképzelések. Nagy lökést jelentett a decentralizáció vonatkozásában 1992-ben a korábban hadtáp alárendeltségben működő csapatszámveteli részlegek (CSSZR-ek) pénzügyi alárendeltségbe történő átszervezése. A CSSZR-ek korszerűnek mondható PC-s hálózatára építve lehetett megkezdeni az információrendszer fokozatos decentralizációját.

*Első lépésként a számviteli alrendszer központosított adatfeldolgozási rendje került lebontásra, vele együtt korszerűsítésre. A decentralizálás előnyeként lehet megemlíteni többek között, hogy a számvitel területén ma már teljes mértékben meg lehet felelni a naprakészség alapvető követelményének. További eredményként*

jelentkezett, hogy a korábban manuálisan készülő változásjelentések és változás-visszaigazolások mágneses adathordozók által kiváltásra kerültek, ezzel egyben megteremtve a későbbi táv-adatfeldolgozás elvi lehetőségét is. De alighogy megteremtődtek a decentralizálás feltételei, a rendszerváltást követő új kormányzati gazdálkodási elveknek megfelelően, a beharangozott államháztartási reform előfutáraként 1996-tól felállításra kerülő Magyar Államkincstár működésével párhuzamosan a további decentralizálási törekvéseknek is megálljt vezényeltek. A decentralizálást a csapatgazdálkodás működésének létjogosultságát megingató új, integrált és a központosított beszerzést ismételten előtérbe helyező, kincstári alapon újjászerveződő költségvetési gazdálkodási praxis alapvetően megkérdőjelezte. Ennek a változásnak lehetünk ma tanúi még napjainkban is.

A számtalan változás közül kiemelkedik a korábbi decentralizált, csapat költségvetési gazdálkodás perspektivikus teljes átalakítását jelző Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságok (TSZPI-k) kialakítása, az új MH költségvetési gazdálkodást szabályozó rendszerre történő 1998-ban végrehajtott átállás, a MH PSZIAR-t teljes egészében átalakító fejlesztési elképzelések.

Az MH PSZIAR újjászervezésére a HM 1997-ben tendert írt ki. Ennek keretében a pénzügyi, logisztikai és emberi erőforrás-gazdálkodási rendszer reformjára külső beszállítók közül kerestek optimális megoldást (amely a költségvetési szektorban egyre gyorsabban terjedő, a hazai költségvetési intézmények gazdálkodását jellemző outsourcing tevékenység első jeleként is értékelhető a hadseregben).<sup>36</sup> Az új információs rendszer kiépítésének idején a szoftverplatform tekintetében döntően a már korábban említett Oracle 7. multirelációs adatbáziskezelőre,<sup>37</sup> hardver vonatkozásban, pedig napjaink egyik legmodernebb számítógépének számító AlphaServer gépekkel

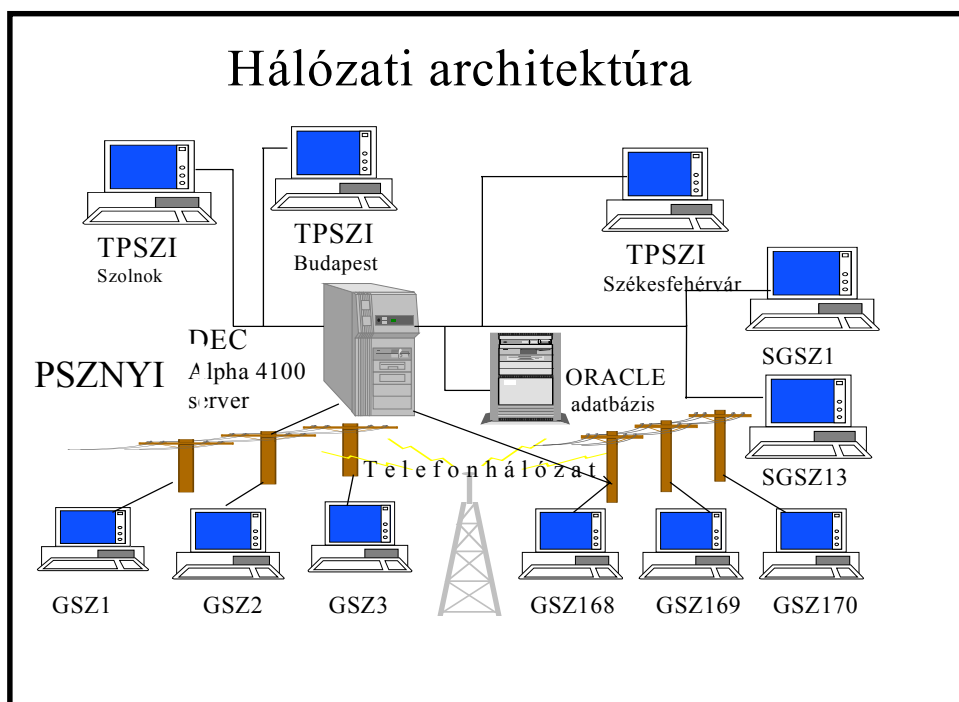
---

<sup>36</sup> A kutatás időszakában jó hír, hogy a KFKI Számítástechnikai Rt. alvállalkozóival együtt vállalta a HM komplex pénzügyi, vezetői információs és irodaautomatizálási rendszer (HM KGIR) NATO kompatibilis kidolgozását és bevezetését.

<sup>37</sup> Az ORACLE 7 egy korszerű multidimenzionális adatbázis technológia, amely teljeskörűen támogatja az osztott adatbáziskezelést, a tárolt procedurák hívását, az adatbázis-triggererek, valamint többprocesszoros hardverrendszerek hatékony használatát.

támogatott rendszerre alapoztak. A rendszer bevezetése 1998. április 1-től kezdődően lépcsőzetesen került bevezetésre, amely napjainkig további jelentős változásokat fog eredményezni a régi rendszerhez képest.

*A jelenlegi rendszer hálózati architektúrája:*



21.SZ.ÁBRA: A HM KGIR HÁLÓZATI FELÉPÍTÉSE

Az információs rendszer központi gépe egy a HM PSZNYI-ban telepített 64 bites DEC gyártmányú RISC processzorral támogatott UNIX operációs rendszert használó AlphaServer gép. A processzor teljesítményét nagy sebességű I/O alrendszer, nagy memóriakapacitás jellemzi és a legmodernebb tárolóeszközök egészítik ki. A hálózati rendszer tekintetében az OPEN DECconnect strukturált kábelezési rendszer segítségével nagy adatátviteli sebesség (ISDN<sup>38</sup> 155 Mbps-s) sebesség is elérhető. A hálózati elemekként GSZ, SGSZ és TPSZI szinteken elsősorban NC gépek<sup>39</sup> kerültek telepítésre.

<sup>38</sup> ISDN: Integrated Services Digital Network - integrált szolgáltatású digitális hálózat, amely modemek nélkül oldja meg a nagysebességű adat- kép- és hangátvitelt.

<sup>39</sup> NC: Network Computer (Hálózati számítógép) - a PC-nél szegényesebb felszerelésű (többnyire meghajtók nélkül, csak alaplaphból álló és hálózati kártyával felszerelt gépek), ezért alapvetően olcsóbb hálózati gépek.

## 6.8 A HM új információs rendszer bevezetésének hatásai

Egy új információs rendszer bevezetése gyakran megrázó tapasztalatot jelent a menedzserek számára. Az új információs rendszer megváltoztatja

- a tervkészítés módszerét,
- a teljesítmények (output-ok) mérésének módját,
- a teljesítmények (output-ok) megítélésének módját,

amelynek a vonalbeli vezetők általában nem örülnek, a bevezetés időpontjában várható többletmunka végzése miatt. Az új rendszerről természetesen valószínűsíthető, hogy jobb lesz, de kialakítása más, ezért megszokása több időt igényel (még technikai üzemzavarok is előfordulhatnak, de súlyos szervezeti zavarokat rendszerint nem okoznak). A vonalbeli és felsőszintű vezetőket egyaránt meg kell nyerni az új információs rendszer bevezetéséhez, be kell tudni mutatni részükre, hogy az új információs rendszer a jövőbeni jobb munkavégzésben segíteni fogja őket. De ki adja meg a kezdő lökést, a felső vezetés vagy a vonalbeli vezetés? Általában a felső vezetés, bár a felső vezetés ideje drága, mégis késznek kell lennie arra, hogy idejéből az információs rendszer fejlesztésére áldozzon. Első feladat, hogy erről meg kell győzni a beosztottakat.<sup>40</sup> Továbbá vigyázni kell az előre gyártott információs rendszerek testre szabására, ne bővüljön feleslegesen a kihasználatlan informatikai kapacitás. Az információ-ellátási rendszereknek a vezetői információrendszerekbe történő illeszkedés is fontos követelmény. A bevezetés hatásait részleteiben a kérdőíves felmérés 7.3.4 pontjában később részletezem majd.

---

<sup>40</sup> Hasonló folyamat figyelhető meg ma a HM tárca új információs rendszerének, a HM KGIR bevezetése terén is.

## 7 Az empirikus kutatás

A katonai controlling építőköveinek bemutatása után ebben a részben a katonai szervezetek, nevezetesen a Magyar Honvédség Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságainál (TPSZI Budapest, TPSZI Székesfehérvár, TPSZI Szolnok)<sup>41</sup> végrehajtott kérdőíves felmérésem, elemzésem menete és eredményei olvashatók. A kérdőívvel igyekeztem a leginkább megfelelő, a katonai gazdálkodás irányításáért és végrehajtásáért felelős célcsoportot megcélózni. A kvalitatív vizsgálat a meglévő controlling alapok feltárásának vizsgálatán keresztül kerül végrehajtásra, a controlling tevékenység gyakorlati alkalmazhatóságának oldaláról, kérdőíves adatgyűjtés, interjú, feldolgozás, szöveges értékelés formájában. A kérdőívezéssel kívánom feltárni és bemutatni a Magyar Honvédség gazdálkodásának keretén belül alkalmazható controlling módszerek (katonai controlling) tárházát az alkalmazásból nyerhető előnyök indoklásával.

A hetedik fejezet első alpontjában a kutatás alapjairól írok: megközelítéseim és előfeltevéseim bemutatása után kutatási kérdéseimet fogalmazom meg. Röviden kitérek az alkalmazott kutatási módszerek és hipotézisek bemutatására. A fejezet további része a kérdőíves felmérés folyamatát és eredményeit tárja fel.

A katonai controlling területén végrehajtásra kerülő kutatás végeredménye, alapkutatás jellegénél fogva nem lehet egy kiforrott, kidolgozott és a katonai szervezeteknél széleskörűen alkalmazott rendszer. Nem lehet egy, már holnapról bevezetésre kerülő rendszer teljes körű kifejtése sem. De mint jövőkép (*vision*) a védelmi szektor gazdálkodásának területén stratégiai koncepciójának kialakítása során megfontolandónak ajánlott. A figyelem középpontjába a kialakítandó modellben a kutatási kérdésből fakadóan elsődlegesen a katonai controlling megvalósításának stratégiai, vezetési kérdései állnak, ennek megfelelően a kontextuális tényezők közül csak azokról lehet szó, amelyek hatással vannak a katonai gazdálkodás mikro-gazdasági

---

<sup>41</sup> E helyen szeretnék még továbbá köszönetet mondani HM Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságok igazgatóinak, hogy a kérdőíves felmérés végrehajtása során aktívan együttműködtek velem és megértették beosztottaikkal a felmérés jelentőségét.

(üzemgazdasági) területeinek hatékonysági elvek szerinti újraszervezésének folyamatára.

Erre a lehatárolásra azért van szükség, mivel az államháztartás és ezen belül a védelem makrogazdasági területeinek nagysága és számossága megnehezítené a közszolgálati, közelebbről a katonai controlling operatív formáinak célirányos és egyértelmű vizsgálatát. A kutatáskor alkalmazott absztrakció mellett vizsgálódásomat a védelemgazdaságtan mikro-folyamataira, nevezetesen a katonai alakulatok (csapatok) költségvetési gazdálkodásának területére szűkítettem le. Ezen belül elsősorban a hatékonyság érvényesülésének lehetőségét vizsgálom a védelmi feladatok végrehajtásakor, a költségvetési előirányzatok teljesítésekor. A költségvetési gazdálkodás makro- és stratégiai területeit többnyire utalás és hivatkozásszerűen, a konkrét vizsgálat nélkül érintem csak.

Alapvető kérdésként kezelem, hogy miként képes egy katonai szervezet, mint önállóan gazdálkodó gazdasági egység megfelelni a XXI. század gazdasági formációi által diktált új gazdasági kihívásoknak? Hogyan képes élni az államháztartás bevételi oldalának adók útján történő további növelhetőségének beszűkült tere, s kiadásainak egyidejű kordában tartása mellett? Ilyen és még hasonló kérdésekre keresem a választ a controlling módszerek és technikák adaptálása révén, nevezetesen a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodásának tevékenység, feladat, program alapú tervezésének és menedzsmentjének controlling koncepció oldaláról történő megközelítésével. Ahol megtalálható a közszolgálati szektor hatékonysági alapkövetelményének egyik legsarkalatosabb pontja, a szakfeladatok teljesítéséhez kapcsolható rendelkezésre álló erőforrásokkal összepárosított gazdálkodói felelősség.



## 7.1 A kutatás hipotézisei

A dolgozat középpontjában álló katonai controlling bevezetésének és elterjesztésének lehetőségeit vizsgáló, döntően elméleti kutatási kérdésekhez kapcsolódóan több témakörben állítottam fel alap és kiegészítő hipotéziseket. Az alaphipotézisek a közszolgálati menedzsment controlling területén feltárt lehetőségek, hadseregen belüli alkalmazásának, a gazdálkodási hatékonyság növelésének feltételezése körül kerültek megfogalmazásra. A kiegészítő hipotéziseimben pedig, a katonai controlling praxisának területén, a mindennapi feladatok megvalósításával kapcsolatosan fogalmaztam meg a dolgozat megírása során bebizonyítandó feltételezéseket. A hipotézisek összeállításánál a descriptív és prescriptív megközelítés között elhelyezkedő, normatív módszert alkalmaztam.

### 7.1.1 Alaphipotézisek

*H1: Általános, összefoglaló hipotézisként feltételezem, hogy minél jobban teret hódítanak a közszolgálat terén külföldön már többnyire alkalmazott controlling módszerek és technikák, annál nagyobb a védelmi szektor irányító és végrehajtó gazdálkodó szervezeteinél a hatékonyság és jó teljesítmény elérésének valószínűsége.*

Feltételezésem szerint a hazai költségvetési szervek gyakorlatában is egyre inkább teret nyer az új gazdálkodási filozófia (Európai Unió: "New Public Management"). A társaságok irányításának (vállalati kormányzás – corporate governance) a csapásán haladva felgyorsul a controlling szemléletmódot magáénak valló költségvetési összhangzattant (government governance) szolgáló eszközök és módszerek tényleges használata a védelmi szervezetek költségvetési gazdálkodásában. A védelmi szektor terén ez idáig alkalmazott módszerek sajnos még nem támogatják megfelelően a védelmi szervezetek tevékenységeivel szembeni fokozottabb társadalmi elvárásokat, nem nyújtanak elégséges információt a költségvetési törvény védelmi költségvetésének tervezésével és teljesítésével kapcsolatos kormányzati és parlamenti döntésekhez. Ezen belül szándékozom vizsgálni a védelmi szektor költségvetési szerveinél általánosan alkalmazott számviteli rendszeren belül a vezetői számvitel erősítésével gazdálkodás hatékonyságát várhatóan növelő költségszámítási eljárásokat.

*H1a: Feltételezem, hogy a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodási tevékenységének erőforrás oldalról megvalósuló folyamat orientált megközelítése lehetővé tenné egy, a jelenleginél sokkal hatékonyabb védelmi szolgáltatás nyújtását, a hazai biztonságpolitikai és a nemzetközi szövetségi követelményekből fakadó elvárások gazdaságos teljesítését, az ország teherbíró képességének folyamatos szem előtt tartásával.*

A védelmi tárca stratégia szemléletű képességeket előtérbe helyező új stílusú vezetése, gazdálkodásának tevékenység (feladat, program, tevékenység) orientált megközelítése, valóban képes biztosítani az elvárt hatékonyságot a közpénzek felhasználása folyamán? Feltételezéseim szerint egy program/feladat/folyamat szemléletű tervezési és beszámolási rend pozitív hatással lenne a védelem költségvetésének hatékony felhasználására.

*H1b: A controlling és a korszerű menedzsment eszközök használatával javulna a védelmi folyamatok átláthatósága és ellenőrizhetősége, s vele párhuzamosan a védelemmel (mint klasszikus állami feladat) szemben megnyilvánuló társadalmi bizalom és elégedettség foka.*

A controlling szemlélet és gondolkodás ma még idegen a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodásának gyakorlatában, a felelős vezetők a mai napig "szent téhenként" tekintenek rá. A controlling tevékenység alatt a katonai gazdálkodás felső szintű vezetői is pusztán ellenőrzési funkciót értenek, a controlling adta új, minőségibb színvonalú gazdálkodást szervező, koordináló, tervezési, beszámolási és krízis jelző szerepével nincsenek tisztában. Controllingért felelős szervezeti egységet a Magyar Honvédségnél nem a klasszikus controlling funkciók mellett szerveződő feladatok mentén foglalkoztatják, a controllerek gyakran vesznek részt felügyeleti ellenőrzésben, amely nagymértékben veszélyezteti jövőbeni pozícióit és szerepét. A parancsnokok nem ismerték fel a gazdasági adminisztrációban a controlling módszerek meghonosodásával elérhető információs előnyüket.

*H2: A fejlettebb, korszerűbb katonai teljesítmény (output és outcome) mérési módszerek alkalmazása, nagymértékben ösztönözné a minőségibb védelmi szolgáltatás nyújtására a költségvetés alapján gazdálkodó védelmi szervezeteket.*

A szervezeti teljesítmény mérésének módszerei valóban befolyással bírnak-e (ösztönzés menedzsment részeként) a szervezet kimenő teljesítményére? Vajon a különböző teljesítmény elemek vizsgálata folyamán van-e kapcsolat a tulajdonosi érték (vagyon helyzet) és a védelmi szolgáltatás minősége között? Igaz-e az a feltételezés, hogy a védelmi szervezetek operatív teljesítményének javulása megjelenik a védelmi output javulásában? A pénzügyi és más területen képezhető mutatószámok mennyiben adnak releváns és gyors információkat a katonai/műszaki-gazdasági döntések sorozatában. E döntések közben mennyiben jelenik meg a stratégiai gondolkodás követelménye.

### **7.1.2 Kisegítő hipotézisek**

A kutatás idején vizsgálandó további kisegítő hipotéziseim, megválaszolandó kérdéseim:

- *A Magyar Honvédségben, az utóbbi években megvalósított gazdálkodási recentralizáció, a hálózatos elven szervezett gazdasági információs rendszerek, a controlling alkalmazásokon keresztül a csapatok költségvetési gazdálkodásának hatékonyságát alapozzák meg.*

A decentralizált elszámolási egységek gazdálkodási formáját a centralizált gazdálkodási forma szerint szervezik át. A csapatok többsége igény-meghatározó, nem gazdálkodik önállóan. A költségvetési gazdálkodás végrehajtásakor nagyobb önállósággal csak a középírányító gazdálkodó szervek rendelkeznek. A Honvédelmi Minisztérium új, kliens-szerver alapon szervezett Költségvetési és Gazdálkodási Információs Rendszere (HM KGIR) lehetővé teszi az on-line rendszerű elérést és kapcsolatot a csapatok és a felügyeletüket gyakorló közép és felső szintű irányító (előljáró) szerveik között. Segítségével a vezetői ellenőrzés alapjai hardver és szoftver

oldalról biztosítottakká váltak. Az információs technológia lehetővé teszi és támogatja a korszerű controlling szoftverek hadseregen belüli alkalmazását.

- *A controlling gondolkodás kialakulása elindítaná a modern költségelszámolás hadseregen belüli alkalmazását, a szakfeladat, projekt, NATO DPQ<sup>42</sup> osztályozás szerint a költségek áttekinthetőbb prezentációját, a megalapozottabb gazdasági kalkulációt, és egyben szolgálná a csapatok (végrehajtó gazdálkodási egységek) tervezési, gazdálkodási és beszámolási feladatainak minőségibb végrehajtását.*

A Magyar Honvédségnél a pénzforgalmi szemléletben gyűjtött kiadásokból, valamint az analitikus nyilvántartásokból elérhető adatokból jelenleg nem állítanak elő költségadatokat. A tervek költség számítását nem alkalmazzák, csak kiadási előirányzatok vonatkozásában rendelkeznek terv és tényadatokkal. A kiadásokkal és a bevételekkel kapcsolatos terv és tényadatok összehasonlítása folyamatos, az eltéréselemzés azonban nem biztosít kielégítő információt a költségkalkuláció részére. Megfelelő részletezettségű költségadatok hiányában a szakfeladatokra elszámolt teljesítménymutatók torzák, nem nyújtanak megfelelő információkat az alapvető hatékonysági és gazdaságossági számításokhoz. A Magyar Honvédség szakfeladatrendje a többszöri átdolgozás ellenére sem biztosítja még a szakfeladatok szerinti áttekinthetőbb osztályozást, mikro-gazdasági tisztánlátást, a szakfeladatok valós anyagi és pénzügyi szükségleteinek realisabb felmérését.

- *A gazdaságossági és hatékonysági számítások kidolgozásával a Magyar Honvédségben javulna a gazdasági döntéseknek költség adatokkal történő alátámasztása a jelenleg érvényesülő, többnyire bevételeken és kiadásokon alapuló adatokkal történő indoklásokkal szemben.*

A kiadások között a befektetett eszközök után elszámolásra kerülő értékcsökkenési leírás elszámolása csupán technikai jellegű gazdasági esemény, nem biztosított az elszámolt értékcsökkenés után az eszközök felújításához szükséges költségvetési keret vagy felújítási hányad, a befektetett eszközök pótlása, illetve cseréje

---

<sup>42</sup> NATO DPQ: NATO Defense Planning Questionnaire (NATO Tervezési Kérdőív szerinti szakfeladat klasszifikáció)

eseti, ad-hoc döntéseken alapul. Hasonlóan nem megoldott a készlet-állományváltozásoknak költség áterhelése a szakfeladatokra, amely még tovább torzítja a pénzforgalmi adatokból közvetetten előállítható költségadatokat.

- *Egy korszerű, integrált vezetői információs rendszer (VIR) hadseregen belüli alkalmazásával lehetővé válna a védelmi szolgáltatások és a rendelkezésre álló erőforrások közötti konzisztencia biztosítása.*

A számviteli információs rendszer átállítása a korábbi decentralizált költségvetési gazdálkodási formáról megtörtént. Az új információs rendszer (HM KGIR) már képes kiszolgálni a területi elv szerint tagolt új hadsereg szervezési struktúrát. Az újjászervezett gazdálkodási és ellátási szisztéma a fejlett távadat-feldolgozáson alapuló centralizált információrendszerrel támogatva már magában hordozza azokat a lehetőségeket, amelyek képessé teszik a hadsereg gazdálkodásának végrehajtó és felső szintjein a controlling alkalmazásának lehetőségeit. A gazdálkodásról szóló beszámolók és beszámolási gyakorlat megújításával biztosítható a csapatok és előljáró szerveik részére a megfelelő minőségű információ. A közép- és felsőszinten hozott gazdasági döntések információ ellátása, a beszámoló jelentések összesítése ma még nehézkes és lassú, az esetek többségében pontatlan.

- *A Magyar Honvédség tervezési gyakorlatában a védelmi tervezési folyamat megújítása, a tervezési stádiumban levő új védelmi tervező rendszer (VTR) kidolgozása nagymértékben javítaná a tervezési munka és az operatív működés hatékonyságát, egy átláthatóbb visszacsatolási mechanizmust biztosítana a hadsereg részére a controlling szabályozási kör működtetésével.*

Jelenleg az éves időhorizontú, alapvetően szakszolgálati áganként tagolt operatív hadsereg-ellátási tervek jelentik a védelmi tervezés alapját. Kis hangsúlyt fektetnek a szakfeladat/program szerinti bontásban készülő operatív tervekre, mindemellett a stratégiai tervezési folyamatok is diszfunkcionálisak, nem tárják fel megfelelően a védelmi feladatok és programok harmonikus egységét, összhangját. A hadseregben jelenleg alkalmazott védelmi erőforrás-tervező modellek (VTR) és az anyagi-pénzügyi, költségvetési-gazdasági információs rendszer (HM KGIR) közötti integrált kapcsolat a

mai napig nem megoldott, ezért a védelmi erőforrás tervezés csak "elefántcsonttorony" szintjén integrálódott a hadsereg hosszú távú tervezési rendszerébe. A rövid és hosszú távú tervek között összhang nem megoldott, a mai napig nincs döntés az alkalmazandó tervezési eljárás tekintetében. A programköltségvetésen alapuló tervezési módszerek deklarációja ellenére a bázisszemléletű tervezési eljárások használatosak még ma is. A visszacsatolás és eltéréselemzés módszerei a rendelkezésre álló gazdasági információk hiánya és torzításai miatt nem kiforrottak és megbízhatatlanok.

### **7.1.3 A kutatási módszertan bemutatása**

A tapasztalatok szerint az empirikus kutatás megvalósítását több tényező befolyásolja, amelyek közül a kutatási kérdés kezelése kiemelkedő. A kutatási kérdés határozza meg a kutatáskor alkalmazható megközelítéseket. Babbie szerint a társadalomtudományi kutatási módszerek két fő csoportját különböztetjük meg. A kvantitatív kutatás a változók közötti ok-okozati kapcsolatok meglétéről, irányáról és erősségéről ad útmutatást, míg a kvalitatív kutatás akkor alkalmazható sikeresen, ha a kiváltó okokat és a hatásmechanizmusokat nem ismerjük (*Babbie, 1995*).

Nagymértékben befolyásolta a választott kutatási módszert az a tény, hogy Magyarországon ma még nincsenek meg a közszolgálati controlling alkalmazásának gyakorlati bevezetést lehetővé tevő információs technológiai alapok. Talán a 2001-ben elindított elektronikus kormányzás (e-government) programja hozhat idővel áttörést ezen a területen. Ennek megfelelően a kutatásom mindenképpen feltáró irányultságú, amelyet behatárol a különböző módszertanok közötti választás lehetősége. A kutatásomban nem törekszem egy részletesen kidolgozott modell bemutatására, leírására és értékelésére.

Az alapvető célom a Honvédelmi Minisztériumnak, mint az államháztartásunk egyik önálló klasszikus fejezetének gazdálkodási tevékenységében fellelhető controlling csíráinak feltárása, megfogalmazása, értékelése és újszerű csoportosítása. Tehát a kutatási hipotézisek vizsgálata és bizonyítása során alkalmazható módszerek szűkebbek, mint egy széleskörű társadalmi vagy szociológiai kutatás végrehajtásakor. Az értekezés alapját képező kutatás egy menedzsment eszköznek, a katonai controllingnak a

közzszolgálat, közelebbről a hadsereg részéről történő alkalmazhatóságát vizsgálja. A kutatás többnyire kérdőíves felmérés és a dokumentumelemzés módszerén alapul, feltáró-értelmező elemzés formájában. Feltárja a területen található legújabb kutatások eredményeit, s igyekszik használható módszertant szolgáltatni a védelmi szervezetek controllingja, a katonai controlling kialakításával a Honvédelmi Minisztérium védelemgazdasági döntésekért felelős felső vezetők és a végrehajtásban dolgozó vonalbeli vezetők, parancsnokok, gazdálkodásért felelős ellátó és kiszolgáló tevékenységet folytató szolgálati ágvezetők, védelemgazdasági szakemberek részére. Jelen kutatásban mind a leírásra, a descriptív statisztikára, mind az ok-okozati viszonyok feltárását lehetővé tevő matematikai-statisztikai módszerek alkalmazására törekedtem elsősorban. A kutatásban a fő hangsúly a katonai controllingnak a védelemgazdaság területén történő kiépítésének folyamatára és előnyeire fókuszál.

## **7.2 „Controlling a katonai gazdálkodás hatékonyságának szolgálatában” kérdőíves felmérés a Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságok megkérdezésével**

Ebben az alfejezetben egy saját kezdeményezésű kérdőíves felmérés alapjait és eredményeit részletezem az alkalmazott kérdőív bemutatásával. A felmérés egy 130 elemű középírányító és végrehajtó katonai gazdasági szervezeteket magába foglaló mintán került végrehajtásra. A minta összeállításánál több szempont szerinti reprezentativitásra törekedtem. A mintaelemek összetételénél a kiindulási alap a Magyar Honvédség Területi Pénzügyi és Számviteli Igazgatóságainál illetve az alárendeltségükben dolgozó, a gazdálkodást közvetlenül irányító és végrehajtó pénzügyi és logisztikai beosztást ellátó gazdasági szakemberek controllinggal kapcsolatos ismeretszintjének a felmérése volt.

A kutatás kérdőíve 10 oldalas, amely a személyes információk begyűjtésére irányuló hetedik kérdéscsoporton kívül hat item csokorban, összesen 113 változót (egyedi kérdést – item-et) tartalmaz. Az eredeti kérdőív és a kísérőlevél az 1. sz. mellékletben olvasható. A kérdőív összeállításakor felépítését a kutatási kérdésekhez, illetve a hipotézisekhez igazítottam.

Az első kérdéscsoportban a controlling, mint a gazdálkodási hatékonyság biztosításának új módszereivel kapcsolatos ismeretszint felmérését hajtom végre. Teszteli a válaszadóknak a controlling alkalmazásával kapcsolatos ismereteinek forrását, feltérképezi a külföldi katonai alkalmazás gyakorlatát, a controlling képzésben való jövőbeni részvételi szándékot, valamint a controlling gyakorlati alkalmazása iránti igényt nominális, „igen-nem” skálákon. A gazdálkodási hatékonyság minőségi javulásának lehetőségeit 10 kérdéskörben ordinális, ötfokozatú Likert skálán vizsgálja.

A második kérdéskör a controlling katonai alkalmazásának szükségességével kapcsolatos állításoknak az ordinális ötfokozatú Likert skála használatával kapcsolatos vizsgálatot tartalmazza.



A harmadik kérdéscsoportban a katonai szervezetek költségszámítási gyakorlatával kapcsolatos célhierarchikus vizsgálatával foglalkozom.

A kérdőív negyedik pontjában a Magyar Honvédség védelmi szakfeladatának rendjéről és a katonai gazdálkodás információs rendszerének gépesítésének kérdését elemzem.

Az ötödik itemcsoport a HM tervezési rendjének területén található helyzetet térképezi fel különféle nominális „igen – nem” és ordinális 5 fokozatú Likert skála alkalmazásával, a jelenlegi tervezési gyakorlatok minősítésén keresztül.

A hatodik csoport a beszámolás, vagyonszámlálás kérdéseit teszteli nominális „igen – nem” skálán a Magyar Honvédség részben önállóan gazdálkodó szerveinél.

A beérkezett kérdőíveket az SPSS programcsomag segítségével kódoltam, amelynek segítségével statisztikai adatbázist hoztam létre a kérdőívek további matematikai statisztikai elemzésének végrehajtása céljából. A statisztikai vizsgálatok mellett egyaránt éltem az egy- és a többváltozós adatelemzés módszertanával. A nominális skálán mért változókat gyakoriságaikkal, az ordinális skálán mért változókat helyzet-mutatókkal, azaz középértékkel (számtani átlag) és szóródási mutatókkal jellemeztem. Ezek segítségével kiindulásképpen az egyes változócsoportokról minden esetben leíró jellemzést adtam.

A harmadik kérdéscsoport vizsgálatánál vizsgálatom kiterjedt az adatredukációs eljárásként ismert főkomponens elemzés alkalmazására is. A főkomponens elemzés segítségével azt kutattam, hogy miként lehet az adott faktorral magas szintű kapcsolatban álló változókat egy, vagy két gyűjtőfogalommal jellemezni, s nem az oksági magyarázatra törekedtem. A többváltozós struktúra-feltáró eljárások közül a klaszteranalízist alkalmaztam az első kérdéscsoport második részében levő controlling módszerek iránti érdeklődés felmérésére irányuló originális változók esetében.

Végezetül a struktúra-feltáró munkát kapcsolatvizsgálattal, a kereszttábla elemzés módszerével folytattam a változók között levő szignifikancia feltárása érdekében.

A kifejtés során az eredménytáblák „olvasóbarát” változatait emeltem be az SPSS output-ok közül a szövegbe. Az eredeti – igen nagy terjedelmű – output-ok és kérdőívek a kutatási dokumentáció részét képezik.

### 7.3 A kérdőíves kutatás eredményei

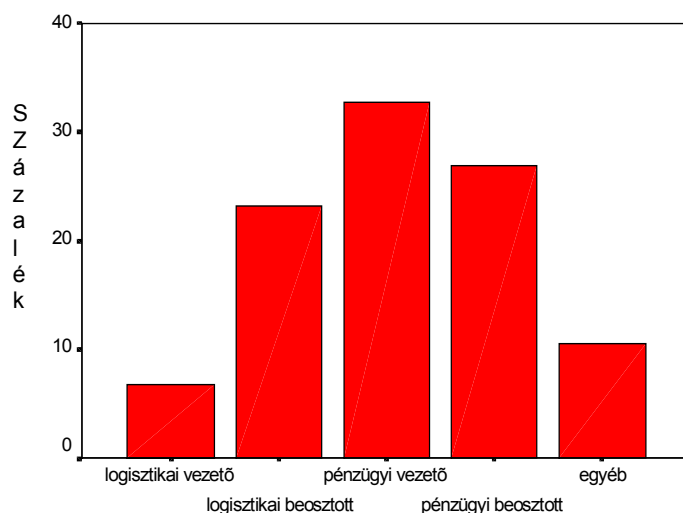
A korábban rögzítettek szerint a minta összeállításánál több szempont szerinti reprezentativitásra törekedtem. A mintaelemek összetétele a tervek szerint tükrözte a katonai szervezetek területi megoszlását, illetve egyenlő arányban feltételezte a minta logisztikai és pénzügyi szakszolgálati ágak szerinti bontását.

A 130 kiküldött kérdőívből 105 érkezett vissza, ami 80,76%-os válaszadási arányt jelent. Ez az érték minden várakozásomat felülmúlta. A kedvező válaszarányt elméletileg befolyásolhatta a TPSZI igazgatókkal a katonai controlling témában folytatott előzetes konzultációm. A beérkezett kérdőívek száma – amennyiben a szándékolt reprezentativitás megmaradt – vélhetőleg elegendőnek látszik a vizsgált sokaság elemzésére, a hipotézisek tesztelésére.

Válaszok Érvényessége	Beosztás	Válaszok száma	Százalék	Érvényes válaszok %-ban	Kumulált megoszlás
Értékelhető	Logisztikai vezető	7	6,7	6,7	6,7
	logisztikai beosztott	24	22,9	23,1	29,8
	pénzügyi vezető	34	32,4	32,7	62,5
	pénzügyi beosztott	28	26,7	26,9	89,4
	egyéb	11	10,5	10,6	100,0
Összesen	válasz	104	99,0	100,0	
Hiányzó	válasz	1	1,0		
Összesen		105	100,0		

1.sz. táblázat: A válaszadók beosztásonkénti megoszlása

A fenti táblázatból látható, hogy a válaszadók száma 30%-ban logisztikai és 60%-ban pénzügyi gazdasági szakemberek, katonák közül került ki. A fennmaradó 10% a katonai gazdálkodás egyéb területeit képviselték, amelyet a következő oszlopdiagram is jól szemléltet.



22.SZ. ÁBRA: A VÁLASZOLÓK KATONAI BEOSZTÁSÁNAK MEGOSZTLÁSA

### 7.3.1 A controlling mint a gazdálkodási hatékonyság biztosításának új módszere

A kérdőív első kérdéscsoportjának kérdéseivel (1.1-1.2) arra kértem a válaszadót, hogy nyilatkozzon a controlling ismeretéről. Hallott-e már a controllingról, és ha igen, akkor milyen forrásból. A válaszok alapján a megkérdezetteknél a controlling ismeret foka %-ban kifejezve a következő volt:

Válaszok	Gyakoriság	Százalék	Összesen %
Nem	8	7,6	7,6
Igen	97	92,4	100,0
Total	105	100,0	100,0

2. sz. táblázat: A válaszolók controllinggal kapcsolatos tájékozottságának foka

A megkérdezettek igen magas hányada (92%-a) hallott már ezt megelőzően is a controllingról, mint a gazdálkodási hatékonyság biztosításának új módszeréről. Az ismertség magas aránya kedvező adatként értékelhető.

A következőkben a vizsgálódást a controlling ismeret forrásokénti megoszlása szerint folytattam:

	Tudományos konferencián	Tudományos folyóiratban	TV / rádió	Szakmai lapban	Kollégáktól, munkatársaktól	Informális módon
Igen	19,80%	27,70%	20,80%	44,60%	55,40%	35,60%
Nem	80,20%	72,30%	79,20%	55,40%	44,60%	64,40%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

3. táblázat: A controlling ismeret forrása

Érdemes megfigyelni azt is, hogy honnan, milyen forrásból értesültek erről a módszerről. Az egyes csatornák közül a leggyakoribb az informális források említése, vagyis a legtöbben kollégáiktól, ismerőseiktől hallottak a controllingról. Emellett még igen jelentős a szakmai folyóirat említése. Tekintve a kérdés specifikumát és a kérdezettek körét, kijelenthetjük, hogy a szakmai lapok komoly információhordozó szereppel bírnak. A controlling külföldi alkalmazását vizsgálva megállapítható, hogy a megkérdezettek 98%-a, tehát szinte mindenki ismeri a nemzetközi eredményeket. Az egyes országokra lebontva, ez a mutató a tájékozottságot hivatott mérni.

	Németország	Nagy-Britannia	Franciaország	Egyéb európai ország	USA / Kanada	Egyéb nem európai ország
Igen	82,20%	68,70%	38,40%	10,40%	83,20%	2,10%
Nem	17,80%	31,30%	61,60%	89,60%	16,80%	97,90%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

4.sz. táblázat: Informáltság a controlling külföldi katonai alkalmazásáról

A táblázat szerint a legtöbbször említett ország az USA, Németország, Nagy-Britannia, Franciaország, őket követi a többi EU tagállam, illetve az ezen kívül eső államok. A rangsor legelején a hagyományosan nagy haderővel rendelkező országok találhatók. A rangsor elején álló említett országok esetében hadseregük nagysága, és komplexitása tette szükségessé a katonai gazdálkodásuk racionalizálása, programorientált tervezése és vezetése érdekében a controlling hatékony eszközrendszerének a bevezetését és alkalmazását.

A megkérdezettek 40%-a a megkérdezés időpontjában már részt vett valamilyen controllinggal kapcsolatos, szervezett keretek közötti oktatáson, továbbképzésen. Mégis csupán 19% az aki jelezte, hogy ezen a fórumon halott róla először. A fennmaradó 60%, amely még nem vett részt controlling tanfolyamon, nagy valószínűséggel, illetve mindenképpen részt venne rajta. A válaszok megoszlása az egyes válaszkategóriák között a következőképpen alakult:

Mindenképpen	36,80%
Valószínűleg igen	44,10%
A körülményektől függ	16,20%
Még nem tudom	2,90%
Nem	–
Összesen	100%

5. sz. táblázat: *Controlling módszerek katonai szervezetekre szervezett oktatás*

Összességében megállapítható, hogy a kérdezettek controllinghoz való hozzáállása az előzetes ismereteik alapján, pozitív attitűdöt jelez. Ezt alátámasztja az a tény (kérdőív 1.2.3 pont), hogy a megkérdezett 105 válaszadóból 101-en (97%) elmondásuk alapján, napi munkájuk során szeretnék alkalmazni a controllingot, mint módszert.

Arra a kérdésre (kérdőív 1.2.4), hogy „Ön szerint hogyan segítené a hadsereg gazdálkodását a controlling módszerek és technikák alkalmazása?” A kérdés alpontjaiban a megkérdezettek a controlling módszerek hadseregen belüli alkalmazhatóságával kapcsolatos kérdésekre válaszoltak. A kérdéseket egytől ötig pontozhatták, a legnagyobb egyetértést öt pont fejezi ki, és így tovább. A válaszokra adott pontszámok alapján kialakult értékrangsor a 105 megkérdezett egyes controlling módszerekhez és technikákhoz való hozzáállását fejezi ki. Ezt mutatják az alábbi tábla átlagos értékei. Így tehát megállapítható, hogy a válaszadók leginkább a katonai gazdálkodás hatékonyságának javulását és a védelmi költségvetés átláthatóságát várják a controllingtól. A controllingról való előzetes ismereteik, illetve feltételezéseik alapján úgy látják, hogy a program orientált gazdálkodási szemlélet hatékonyan segíthetné a katonai gazdálkodást a honvédség keretein belül. Az egyetértés mértéke a válaszadók között szinte azonos abban, hogy a controlling az átláthatóságot és irányíthatóságot szolgálná a védelmi folyamat, mint speciális szolgáltató terület esetében is. Egyetértés

van a tekintetben is, hogy a civil szektorhoz hasonlóan, a hadsereg gazdálkodási folyamatainak menedzselésekor nagymértékben támogatná a döntéshozók munkáját a korszerű menedzsment eszközök bevezetése. Éppen ezért a megkérdezettek túlnyomó többsége, ha volna rá lehetősége, szívesen alkalmazna controllert az irányítása alá tartozó területen. Ugyanakkor a megkérdezettek közül már kevesebben, (de a 3,18-as átlagérték még így is jelentős) gondolják úgy, hogy a védelmi teljesítmény mérése javítaná a társadalom védelemmel kapcsolatos elégedettségét.

	Átlag
Katonai gazdálkodás hatékonyságának javulása	4,19
Erőforrás és folyamatorientáció	3,7
Program orientált tervezés	4,04
Átláthatóság, irányíthatóság	3,96
Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	3,3
A védelmi teljesítmény mérése javítaná a társadalom védelemmel szembeni elégedettségét	3,18
Teljesítménymérés ösztönző hatása	3,68
Vezetők irányítási tevékenységének támogatása	3,95
HM KGIR controlling modullal történő bővítése	3,66
Controller foglalkoztatása	3,9

6.sz. táblázat: A controlling módszerek és technikák alkalmazásával megoldandó feladatok fontossági sorrendje

A válaszok további elemzését az eltérésnégyzetösszegek táblázat (lásd 7. sz. táblázat) segítségével hajtottam végre. Az eltérésnégyzetösszegekkel vizsgálva a változók közötti kapcsolat erősségét megállapítható, hogy minél alacsonyabb érték található az egyes cellákban, annál erősebb (szorosabb) a kapcsolat a metszéspont két változója között. A táblázat a relatív értékkülönbségek alapján mutatja ki a kapcsolatok szorosságát a vizsgált sor és oszlop változó értékei alapján. A többi változó értékeit is hasonló módszerrel vizsgálhatjuk tovább. A tábla adatainak értékelése révén kimutatható, hogy a válaszadók egyetértettek azzal az állítással, miszerint a controlling javítaná a katonai gazdálkodás hatékonyságát, nagymértékben segíti az átláthatóságot, az irányíthatóságot, valamint a program orientált tervezést. Ezen összefüggések mellett jól látszik, hogy a válaszolók önálló controlling apparátus felállításával, controller

foglalkoztatásával is egyet értenek saját területükön. További érdekes összefüggés, hogy akik úgy gondolják, hogy a controlling ösztönözné a katonai gazdálkodás résztvevőinek tevékenységét minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére, azok elfogadják azt a megállapítást is, hogy a védelmi teljesítmény mérése javíthatná a társadalomnak a védelemmel szembeni elégedettségének érzését.

	Eltérésnégyzetösszeg táblázat									
	Katonai gazdálkodás hatékonyságának javulása	Erőforrás és folyamatorientáció	Program orientált tervezés	Átláthatóság, irányíthatóság	Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	A védelmi teljesítmény mérése javítaná a társadalom védelmi szembeni elégedettségét	Eljesítmény mérése ösztönző hatása	Vezetők irányítási tevékenységének támogatása	HM KGIR controlling modullal történő bővítése	Controller foglalkoztatása
Katonai gazdálkodás hatékonyságának javulása	,000	14,353	11,489	10,000	16,673	18,921	13,491	9,644	16,733	12,767
Erőforrás és folyamatorientáció	14,353	,000	12,570	14,283	15,620	17,944	15,556	14,595	17,833	17,176
Program orientált tervezés	11,489	12,570	,000	12,649	17,664	20,928	15,937	13,229	17,263	15,199
Átláthatóság, irányíthatóság	10,000	14,283	12,649	,000	16,793	19,026	14,213	10,817	17,146	13,892
Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	16,673	15,620	17,664	16,793	,000	14,900	14,491	17,234	20,199	19,468
A védelmi teljesítmény mérése javítaná a társadalom védelmi szembeni elégedettségét	18,921	17,944	20,928	19,026	14,900	,000	15,811	19,925	20,347	20,372
Teljesítménymérés ösztönző hatása	13,491	15,556	15,937	14,213	14,491	15,811	,000	15,969	18,762	16,882
Vezetők irányítási tevékenységének támogatása	9,644	14,595	13,229	10,817	17,234	19,925	15,969	,000	16,763	12,410
HM KGIR controlling modullal történő bővítése	16,733	17,833	17,263	17,146	20,199	20,347	18,762	16,763	,000	16,093
Controller foglalkoztatása	12,767	17,176	15,199	13,892	19,468	20,372	16,882	12,410	16,093	,000

7.sz. táblázat: Az eltérésnégyzetösszegek alakulása a 10 változóra számolva

Az eltérésnégyzetösszeg a relatív értékkülönbségek alapján mutatja ki a kapcsolatok szorosságát. Mivel a relatív értékkülönbségek között túlnyomórészt nincs kiugró különbség, vagyis több változó között erős szignifikáns kapcsolat figyelhető meg, ezért érdemes a vizsgálatot tovább folytatni, a változók közötti tényleges korrelációt megvizsgálni. A korrelációs mátrix értékei pontosabb becslést adnak a mért adatokra nézve (lásd a 7.sz. táblázat). A táblázatban az egyes korrelációs értékek mellett megtalálható a hozzájuk tartozó „\*\*”-al jelölt szignifikanciaérték is, amely segít eligazodni a változók közötti kapcsolat szorosságának értékelésében. A korrelációs együttható szignifikancia vizsgálata megmutatja, hogy egy adott többdimenziós minta



esetén a változók között talált összefüggés mekkora valószínűséggel valódi és nem a véletlen műve. A korrelációs táblázat szimmetrikus. Értékeiből jól látszik, hogy az egyes változók között a kapcsolat, meglehetősen erős, gyakorlatilag a 0,01-es szignifikancia szintet (99,9%-os biztonsággal kizárható a véletlen) is meghaladja. A változók közötti összefüggés természetesen a válaszadók szubjektív értékítéletétől függ. Nem jelent feltétlenül valódi okági viszonyt. Lényegében szinte az összes változó szignifikáns kapcsolatban van egymással, amit azt jelenti, hogy a válaszadók véleménye elég egyöntetű a controllinggal kapcsolatban. A válaszadók határozottan támogatják a controlling bevezetését. Általánosságban elmondható, hogy minden válaszadó úgy látja, hogy a controlling bevezetése a gazdálkodási hatékonyság egyértelmű javulásával járna együtt. A programorientált tervezés és beszámolás jótékony hatással lenne a katonai gazdálkodás hatékonyságának emelésére, az erőforrás alapú tervezés bevezetésére, a vezetők gazdálkodás irányító tevékenységének javítására. A táblázatban látható szignifikancia mutatja, hogy a válaszok homogenitása mellett a HM KGIR controlling modullal történő bővítése mellett is sokan foglalnak állást. Ez a változó is szignifikáns kapcsolatban áll a katonai gazdálkodás hatékonyságának javulásával, a programorientált tervezés és beszámolás bevezetésével, a védelmi teljesítmény mérésével és a vele együttjáró társadalmi elégedettséggel, a katonai gazdálkodást irányító vezetői tevékenység controller segítségével történő magasabb színvonalon történő végzésével. Ezzel párhuzamosan a feladatok teljesítménymérésének megvalósítása takarékosabb és hatékonyabb gazdálkodásra sarkallná a katonai szervezetek résztvevőit.

A változók közötti korrelációs táblázat

	Katonai gazdálkodás hatékonyság javulása	Erőforrás és programorientáció	Program orientált tervezés	Átláthatóság irányíthatóság	Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	A védelmi teljesítmény mérése javítaná a védelmi szembeni légedettséget	Teljesítmény mérés ösztönző hatása	Vezetők irányítási tevékenységének támogatása	HM KGIR controlling modullal történő bővítése	Controller foglalkoztatása
Katonai korr gazdálkod hatékonys ának javulása szig	1	,229*	,381*	,538*	,439*	,336*	,426*	,584*	,194*	,498*
	.	,019	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,047	,000
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Erőforrás korr folyamat- orientáció szig	,229*	1	,474*	,274*	,419*	,312*	,257*	,246*	,148	,171
	,019	.	,000	,005	,000	,001	,008	,011	,132	,081
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Program korr orientált tervezés szig	,381*	,474*	1	,351*	,308*	,094	,204*	,299*	,194*	,305*
	,000	,000	.	,000	,001	,341	,037	,002	,048	,002
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Átláthatós korr irányíthat g szig	,538*	,274*	,351*	1	,354*	,254*	,350*	,518*	,176	,411*
	,000	,005	,000	.	,000	,009	,000	,000	,073	,000
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Ösztönzés korr minőségib szig védelmi szolgáltat végzésére	,439*	,419*	,308*	,354*	1	,563*	,529*	,310*	,135	,214*
	,000	,000	,001	,000	.	,000	,000	,001	,171	,028
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
A védelmi korr teljesítm szig mérése javítaná a védelmi	,336*	,312*	,094	,254*	,563*	1	,507*	,159	,207*	,233*
	,000	,001	,341	,009	,000	.	,000	,105	,034	,017
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Teljesítm korr mérés szig ösztönző hatása	,426*	,257*	,204*	,350*	,529*	,507*	1	,173	,113	,254*
	,000	,008	,037	,000	,000	,000	.	,077	,249	,009
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Vezetők korr irányítási szig tevékenys ének	,584*	,246*	,299*	,518*	,310*	,159	,173	1	,220*	,539*
	,000	,011	,002	,000	,001	,105	,077	.	,024	,000
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
HM KGIR korr controlling szig modullal történő bővítése	,194*	,148	,194*	,176	,135	,207*	,113	,220*	1	,400*
	,047	,132	,048	,073	,171	,034	,249	,024	.	,000
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105
Controller korr foglalkozt szig sa	,498*	,171	,305*	,411*	,214*	,233*	,254*	,539*	,400*	1
	,000	,081	,002	,000	,028	,017	,009	,000	,000	.
N	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105

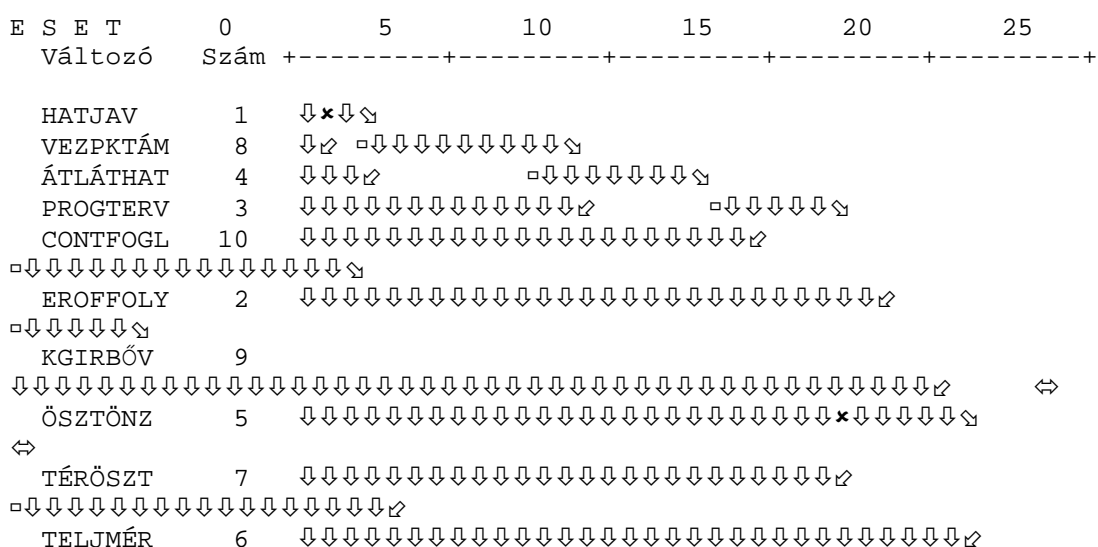
\*A korreláció szignifikáns 0.05-ös szinten

\*\*A korreláció szignifikáns 0.01-es szinten

8.sz. táblázat: A változók közötti korreláció nagysága 10 változó esetén

A controlling módszerek és technikák hadseregben történő alkalmazhatóságára adott válaszoknak klaszteranalízissal történő elemzése után, két domináns csoport különíthető el a változók értékein belül. Ezt a kettősséget reprezentálja az ún. dendrogram.

A klaszterek létrehozásával, az úgynevezett dendrogram segítségével, nyomon követhető, hogy a két elem, illetve két csoport melyik lépésben került egymás mellé, vagyis milyen mértékű a hasonlóság.



23.SZ. ÁBRA: A KLASZTERANALÍZIS DENDOGRAMJA

A klaszteranalízis eredményei, táblázatos formában:

**Klaszter táblázat**

	Klaszter			
	1	2	3	4
Katonai gazdálkodás hatékonyságának javulása	5	4	4	4
Erőforrás és folyamatorientáció	4	4	4	2
Program orientál tervezés	4	4	4	3
Átláthatóság, irányíthatóság	4	4	4	4
Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	4	3	3	3
A védelmi teljesítmény mérése javítaná a társadalom védelemmel szembeni elégedettségét	4	2	3	4
Teljesítménymérés ösztönző hatása	4	3	4	4
Vezetők irányítási tevékenységének támogatása	5	4	4	3
HM KGIR controlling modullal történő bővítése	4	4	3	4
Controller foglalkoztatása	5	4	3	4

9.sz. táblázat: A klaszterek értékei

**Távolságok az egyes klaszterek között**

Klaszter	1	2	3	4
1		2,868	3,285	3,289
2	2,868		2,588	3,092
3	3,285	2,588		2,807
4	3,289	3,092	2,807	

10.sz. táblázat: Az egyes klaszterek közötti távolságok

**Esetszám az egyes klaszterekben**

Klaszter	1	43,000
	2	12,000
	3	16,000
	4	7,000
Érvényes adat		78,000
Hiányzó adat		25,000

*11.sz. táblázat: Az egyes klasztereken belüli esetszámok*

A klasztertáblázat és a dendrogram, a klaszterek létrehozásának, valamint az elemek összevonásának pontos menetét mutatja, majd a következő táblázat a klaszterek közötti távolságot szemlélteti. Ezek azok az elemek, amelyek a lehető legszorosabban kapcsolódnak egymáshoz és viszonylag jobban eltérnek a többi klaszter elemeitől. Minden elemnek, minden elemtől vett geometriai távolságát táblázatba rendezve, megállapítható, hogy az a két elem tartozik össze, egy csoportba, amelyhez a legkisebb távolság tartozik a táblázatban. Egy másik megközelítésben vizsgálva a változókat, – az állításokra kapott értékekből – három egymástól jól elkülöníthető csoport hozható létre, a controlling gazdálkodásra gyakorolt pozitív hatásának kiemelésével. A klaszterezés segítségével vizsgálat alá kerül, hogy mi javítaná a gazdálkodás hatékonyságát, továbbá mely területek azok, amelyek segítségével lehetnének a katonai vezetők mindennapi gazdálkodási tevékenységében.

Három csoport képe rajzolódik ki a controllinggal kapcsolatos pozitív attitűd mérésekor. Nevezetesen az ÉRDEKLŐDŐK, a SEMLEGESEK és a PASSÍVAK csoportja. Ebben a bontásban az első csoport akár egy referenciacsoportnak tekinthető. Az ÉRDEKLŐDŐK csoportját tovább vizsgálva, megállapítható, hogy a fiatalabb korosztály hajlamosabb az innovációra, (jobban ismerik a számítógépet), nyitottabbak a változásokra, döntően vezető beosztásban vannak, így befolyásuk van a gazdálkodás menetére. Ez a tudatos réteg, a honvédség egy olyan társadalmi bázisa, akikre a jövőben a controlling rendszer bevezetésében építeni lehet. A 10 állításra adott pontszámokból a legtipikusabbat kiszámítva, megállapítható, hogy az 5-ös és a 4-es választ, mint a legmagasabb minősítéseket, a 105 válaszadóból összesen 84-en jelölték meg. Ők alkotják az ÉRDEKLŐDŐK csoportját, majd a 16 fős 3-as választ adó SEMLEGESEK

következnek. Az utolsó csoportot az 1, 2-es választ adó PASSZÍVAK alkotják (5 fő). A sorszám alapján megállapítható, hogy melyik válaszadó tartozik az egyes csoportokba.

Változók	Érdeklődők	Semlegesek	Passzívak
Hatékonyság javulás	82,90%	15,20%	2,00%
Erőforrás és folyamat orientáció	69,60%	24,80%	5,80%
Program orientált tervezés	80,00%	16,20%	3,80%
Védelmi költségvetés átláthatósága	77,20%	19,10%	3,90%
Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	57,10%	26,70%	16,20%
Védelmi teljesítmény mérése	53,40%	29,60%	17,10%
Teljesítmény mérés és védelmi teljesítmény javulás	69,60%	20,90%	9,50%
Parancsnoki tevékenység támogatása	72,40%	24,70%	2,90%
HM KGIR bővítése	68,60%	20,00%	11,40%
Controller foglalkoztatása	74,30%	17,20%	8,60%

12.sz. táblázat: A 10 változóra adott súlyok megoszlása

Az ÉRDEKLŐDŐK csoport részéről az állításokkal kapcsolatos egyetértés mértéke csökkenő sorrendben a következőképpen alakult:

	Érdeklődők
Hatékonyság javulás	82,90%
Program orientált tervezés	80,00%
Védelmi költségvetés átláthatósága	77,20%
Controller foglalkoztatása	74,30%
Parancsnoki tevékenység támogatása	72,40%
Erőforrás és folyamat orientáció	69,60%
Védelmi teljesítmény mérése	69,60%
HM KGIR bővítése	68,60%
Ösztönzés minőségibb védelmi szolgáltatás végzésére	57,10%
Teljesítmény mérés és védelmi teljesítmény javulás	53,40%

13.sz. táblázat: Az ÉRDEKLŐDŐ csoport állításokkal való egyetértés mértéke

Az ÉRDEKLŐDŐK részéről az egyes változókra adott értékelések megoszlását a 2.sz. mellékletben található grafikus ábrák illusztrálják

### 7.3.2 A controlling alkalmazásának szükségességéről

A kérdőív második része a controlling gyakorlati alkalmazásának szükségességét vizsgálja. Az állítások a gazdálkodó katonai szervezetek gazdasági vezetőinek és beosztottjainak véleményét tükrözik. A gazdálkodási hatékonyság érvényesítésének problémás területeinek bemutatásával foglalkozik. Az alábbi táblázat első soraiban a leginkább problémás állítások szerepelnek. A válaszok a jelenlegi állapotokat tükrözik. Az állításokkal való egyetértés / egyet nem értés jól látható az átlagértékekből, a változók növekvő sorrendjében.

	Átlag
Értékcsökkenési leírás nem tájékoztat	4,44
Gazdasági döntések hatékonysági megalapozottsága	4,28
Önálló controlling szervezet léte	4,22
Controllinggal kapcsolatos vezetői ismeretek hiánya	3,89
Eltéréselemzés információ tartalma kielégítő	3,82
Csapatok igénymeghatározók	3,77
Parancsnokok ismerethiánya a controlling módszer információs előnyeiről	3,73
MH szakfeladatrend nem biztosítja az átláthatóságot	3,73
Előirányzat teljesítés összehasonlítása	3,72
Centralizált gazdálkodási forma	3,53
Eltéréselemzés információ tartalma kielégítő	2,76
Végrehajtó gazdálkodó szervek önállósága	2,41

14.sz. táblázat: A controlling szükségességét bizonyító állítások fontossági sorrendje

A leginkább problémás területként az értékcsökkenés közszolgálati szervek részéről történő felületes, „jövővak” kezelése látszik, amely a költségvetési szervek reprodukciós eredményének elrejtését okozza. Az amortizáció elszámolásának hiánya nem ad valós választ az adott katonai szervezet védelmi outputjának valós nagyságára. Második a sorban a gazdasági döntések hatékonysági megalapozottságának hiánya. A válaszolók szerint az önálló controlling szervezet léte nagymértékben javítaná az előző két állítás megítélését. A védelmi szakfeladatok megfelelő részletezése adná meg a védelmi költségvetés átláthatóságát, melyet a 3,82 és 3,73 átlagok is igazolni látszanak. A vizsgálat tárgyát képezi, az előbbieken már említett három csoport, az ÉRDEKLŐDŐK, a SEMLEGESEK és a PASSZÍVAK viszonyulása a fenti állításokkal

kapcsolatban. A felmérés szempontjából számunkra a első csoport a érdekesebb, mert belőlük képezhetünk referenciacsoportot.

	Érdeklődők	Semlegesek	Passzívak
Centralizált gazdálkodási forma	55,30%	33,00%	11,70%
Csapatok igénymeghatározók	62,50%	32,70%	4,80%
Végrehajtó gazdálkodó szervek önállósága	20,20%	49,00%	30,80%
Gazdasági döntések hatékonysági megalapozottsága	82,70%	14,40%	2,90%
Értécsökkenési leírás nem tájékoztat	82,70%	17,30%	0,00%
Előirányzat teljesítés összehasonlítása	44,70%	50,50%	4,80%
MH szakfeladatrend nem biztosítja az átláthatóságot	64,80%	34,30%	1,00%
Szakfeladat részletezés alkalmazásának hiánya	59,00%	40,00%	1,00%
Controllinggal kapcsolatos vezetői ismeretek hiánya	66,70%	33,30%	0,00%
Eltéréselemzés információ tartalma kielégítő	23,10%	59,60%	17,30%
Önálló controlling szervezet léte	58,10%	41,90%	0,00%

15.sz. táblázat: Gyakorisági sorok a 12 változóban megfogalmazott állításokra

	Érdeklődők
Gazdasági döntések hatékonysági megalapozottsága	82,70%
Értécsökkenési leírás nem tájékoztat	82,70%
Önálló controlling szervezet léte	77,90%
Controllinggal kapcsolatos vezetői ismeretek hiánya	66,70%
MH szakfeladatrend nem biztosítja az átláthatóságot	64,80%
Csapatok igénymeghatározók	62,50%
Szakfeladat részletezés alkalmazásának hiánya	59,00%
Controllinggal kapcsolatos vezetői ismeretek hiánya	58,10%
Centralizált gazdálkodási forma	55,30%
Előirányzat teljesítés összehasonlítása	44,70%
Eltéréselemzés információ tartalma kielégítő	23,10%
Önálló controlling szervezet léte	20,20%

16.sz. táblázat: Az állításokkal való egyetértés mértéke az ÉRDEKLŐDŐK csoportján belül



### 7.3.3 A katonai szervezet költségszámítási módszerének megújításáról

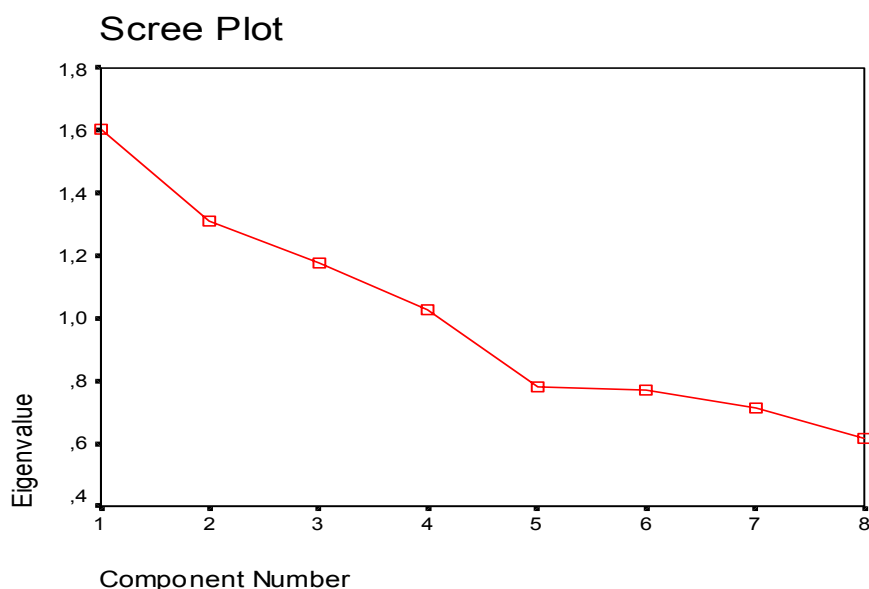
A kérdőív harmadik részének 3.1 pontjában a controlling hadseregen belül történő használhatóságával kapcsolatosan elérendő 8 cél, mint hiánycél került megfogalmazásra. A kérdések elsősorban a válaszoló által leginkább fontosnak talált 5 cél rangsorolására irányultak. Mivel az egyes elemek, mint célok egymástól teljesen eltérő tartalmú állítások, és egyben célhierarchikus rangsort fejeznek ki. Kérdés, hogy ezek a célok (hiánycélok) mennyire fontosak a válaszadók számára? Gyakorisági sort meghatározva az egyes válaszokra (soronként vizsgálva az elemeket – a válaszadók véleményét feltárva) az egyes átlagok meghatároznak egy fontossági sorrendet a célok között. A célok közötti sorrendet érdemes az átlagpontszámok alapján is felállítani. A rangsorban elfoglalt helyük azt fejezi ki, hogy mennyire sürgető a változás az adott területen. Ez alapján megállapítható a következő sorrendiség:

Költségszámítással kapcsolatos változók	Átlag
Összköltség kalkuláció alkalmazása	3,54
Költségszámítás a döntési optimum meghatározásában	3,17
Tervköltség számítás alkalmazása	3,09
Költségadatok hiányának pótlása	3
Terv és tényadatok folyamatos összehasonlítása	2,96
Egységköltség adatok meghatározása	2,92
Költségszámítás a szervezeti egységek teljesítményének értékelésében	2,6
Költségszámítás, mint hatékonysági kontroll	2,47

17.sz. táblázat: A katonai szervezetek költségszámítási módszereinek megújítási igénye a fontossági értékek átlagában

Látható, hogy a változtatást leginkább igénylő terület összességében nézve a 105 megkérdezett szerint az összköltség kalkuláció alkalmazása megvalósításra vár. Ezzel egyenrangúnak értékelték a költségadatok hiányának pótlását is. Különösen fontos ez, mert ezek hiányában a kiszámolt teljesítménymutatók torzák, a döntéshozóknak nincs elegendő információjuk a döntésekhez. Más megfogalmazásban vizsgálva a problémát, feltehetjük a kérdést, hogy? Az átlagok alapján képzett rangsor választ ad, hogy az egyes problémák megoldása mennyire fontos a katonai szervezetek vezetői számára.

A költségszámítási módszerek hierarchikus vizsgálatát, egy a változókra lefuttatott faktoranalízis – a főkomponens elemzés módszerével – segítségével tovább elemeztem. A faktoranalízis (PC<sup>43</sup>) Scree Plot táblája megmutatta, hogy négy látens faktort érdemes vizsgálni a 8 változót tartalmazó adathalmazban.



24. SZ. ÁBRA: AZ AJÁNLOTT FŐKOMPONENSEK SZÁMÁNAK MEGHATÁROZÁSA

A főkomponens elemzés végrehajtásának célja a mért változók háttérében található rejtett változók feltárása. A látens változók segítségével magyarázhatók meg a válaszok közötti összefüggések. A faktoranalízis főkomponens elemzés módszere melletti döntést támasztja alá, hogy költségszámítási probléma részletes feltárásánál egyszerre több, egymástól sem független változók kapcsolatával is számolni kellett. A faktoranalízis segítségével viszont feltárhatóvá válnak az egyes feladatok kapcsolódásai a válaszadók gondolkodásában. A rotáció után kapott, tisztított adatsorok mutatói a Scree Plot táblázat alapján maximum négy főkomponenssel jellemezhetők:

<sup>43</sup> PC: Principal Component Analysis – Főkomponens elemzés

### Kommunalitások

	Initial	Extraction
Összköltség kalkuláció alkalmazása	1,000	,712
Tervköltség számítás alkalmazása	1,000	,761
Terv és tényadatok folyamatos összehasonlítása	1,000	,685
Költségadatok hiányának pótlása	1,000	,551
Egységköltség adatok meghatározása	1,000	,729
Költségszámítás a szervezeti egységek teljesítményének értékelésében	1,000	,574
Költségszámítás a döntési optimum meghatározásában	1,000	,550
Költségszámítás, mint hatékonysági kontroll	1,000	,556

Kivonó eljárás: Főkomponens elemzés

18.sz. táblázat: Kommunalitás a költségszámítás megújításának szükségességét igazoló változók alapján

Az egyes változók úgynevezett kommunalitásai azt jelzik, hogy a faktorok együtt milyen mértékben magyarázzák az adott változót. A kommunalitás értéke legfeljebb 1-gyel lehet egyenlő. Minél nagyobb a kommunalitás, annál inkább jellemzi, magyarázza a faktor az adott változót. A táblázatban négy magasabb érték figyelhető meg. Átlagosan ezekkel az állításokkal értettek leginkább egyet a válaszadók.

### Teljes variancia magyarázat

Komponensek	Belső sajátérték			Sűrítés négyzetösszeg módszerrel			Rotáció négyzetösszeg módszerrel		
	Összesen	Variancia (%)	Kumulált %	Összesen	Variancia (%)	Kumulált %	Összesen	Variancia (%)	Kumulált %
1	1,602	20,023	20,023	1,602	20,023	20,023	1,394	17,431	17,431
2	1,312	16,399	36,422	1,312	16,399	36,422	1,264	15,801	33,232
3	1,175	14,693	51,115	1,175	14,693	51,115	1,242	15,520	48,752
4	1,029	12,866	63,981	1,029	12,866	63,981	1,218	15,229	63,981
5	,783	9,784	73,765						
6	,772	9,654	83,418						
7	,712	8,898	92,317						
8	,615	7,683	100,000						

Kivonó eljárás: Főkomponens elemzés.

19. sz. tábla: Teljes variancia magyarázat (Total variancia explained)

Az elemzés során tehát négy faktor kerülhet felhasználásra. A faktorok olyan elméleti változók, melyek a valós változókkal szoros korrelációs kapcsolatban vannak, egymástól csaknem függetlenek és számuk a vizsgált mintához képest csaknem a

minimális. A faktorsúlyok megmutatják, hogy az egyes faktorok milyen súllyal szerepelnek az egyes változók meghatározásában. Az egyes faktorokhoz az SPSS programcsomag kiszámítja a faktorok sajátértékeit. A saját értékek azok a számok, amelyek megmutatják, hogy a változóstruktúra varianciájának magyarázatában az adott faktor mennyire vesz részt. Egy faktor sajátértéke összes faktorsúlyának négyzetösszegével egyenlő. Minél nagyobb egy faktor sajátértéke, annál inkább fontos egy jelenség magyarázatában. A rotáció eredményeképpen a faktorok általában könnyebben értelmezhetők lesznek.

**Komponens mátrix<sup>a</sup>**

	Komponensek			
	1	2	3	4
Összköltség kalkuláció alkalmazása	,012	-,314	-,717	-,315
Tervköltség számítás alkalmazása	,437	,171	-,334	,656
Terv és tényadatok folyamatos összehasonlítása	-,067	,656	,032	-,500
Költségadatok hiányának pótlása	,681	,141	,172	,192
Egységköltség adatok meghatározása	,418	-,492	,520	-,202
Költségszámítás a szervezeti egységek teljesítményének értékelésében	-,369	,558	,291	,206
Költségszámítás a döntési optimum meghatározásában	-,471	-,392	,371	,192
Költségszámítás, mint hatékonysági kontroll	-,640	-,162	-,162	,306

Redukciós módszer: főkomponens elemzés

a. 4 komponens alapján

20. sz. táblázat: A 8 változóra számított komponens mátrix

**Tisztított komponens mátrix**

	Komponensek			
	1	2	3	4
Összköltség kalkuláció alkalmazása	,219	-,056	-,091	-,808
Tervköltség számítás alkalmazása	,104	,865	,049	-,018
Terv és tényadatok folyamatos összehasonlítása	,118	-,263	-,743	,224
Költségadatok hiányának pótlása	-,486	,522	-,166	,123
Egységköltség adatok meghatározása	-,806	-,157	,227	-,047
Költségszámítás a szervezeti egységek teljesítményének értékelésében	,330	-,050	-,129	,668
Költségszámítás a döntési optimum meghatározásában	,041	-,348	,614	,225
Költségszámítás, mint hatékonysági kontroll	,570	-,154	,454	,036

Kivonatoló eljárás: főkomponens elemzés.

21.sz. táblázat: *Komponens mátrix a költségszámítás megújításának szükségességét igazoló változók alapján*

A mátrix a rotáció utáni faktorsúlyokat mutatja. A rotáció eredményeképpen a faktorok általában könnyebben értelmezhetők lesznek. Az eloszlás finomabb a faktorsúlyok között.

1	1	2	3	4
2	,328	,212	-,741	,546
3	-,572	-,313	,197	,732
4	,253	,703	,568	,346

Kivonó eljárás: Főkomponens

22. sz. táblázat: *Komponens transzformációs mátrix a négy főkomponensre*

Az elemzés folyamán összesen négy faktorral dolgoztam. A faktorok olyan elméleti változók, melyek a valós változókkal szoros korrelációs kapcsolatban vannak, egymástól csaknem függetlenek és számuk a vizsgált mintához képest csaknem a minimális. A négy faktor tulajdonképpen páronként két változót magyaráz. A negatív

előjel a faktorhoz kapcsolódás irányát jelzi. Ebből levetítve egy beállítódást, az állításokkal való egyetértés mértékében a faktorokat a következőképpen neveztem el. Az első faktor a hatékonysággal kapcsolatos beállítódásokat tartalmazza, a második a költségadatok elszámolásának módszerével kapcsolatos, a harmadik a döntés racionalizálására és a negyedik a kalkulációra vonatkozik. A sajátértékek alapján úgy látszik, hogy a faktorok nem magyarázzák teljes mértékben az egyes beállítódásokat, de ez érthető is a kérdés struktúrájának ismeretében.

A kérdőív harmadik kérdéscsoportjának második részében (3.2) található általános gazdasági információk felmérésére adott válaszok alapján a következő táblázat ad választ arra a kérdésre, hogy az egyes válaszadóknál milyen gazdálkodási (menedzsment) eszközöket használnak a gazdasági folyamatok irányításának területén. Az igen válaszok a controlling módszerek ösztönös alkalmazását is jelentik egyben.

	Költség- számítás egység szinten	Szakfel- adat költség számítás	Előze- tes fedezet- bizto- sítás	Normák haszná- lata	Előzetes gazda- sági elemzés végzése	Elemzé- sek a döntés előkészí- tésekor	Költség- helyi költség- elemzés	Projekt költség- vetés alkalma- zása	Egység költség számítás alkalma- zása	Fedezeti pont elemzés alkalma- zása
Igen	36,20%	26,00%	55,90%	76,90%	30,80%	14,40%	23,80%	57,10%	62,10%	9,70%
Nem	63,80%	74,00%	44,10%	23,10%	69,20%	85,60%	76,20%	42,90%	37,90%	90,30%
Összesen	100,00%	100,00%	100,0%	100,00 %	100,00 %	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00 %

23. sz. táblázat: Az általános gazdasági információkat érintő kérdésekre adott válaszok megoszlása

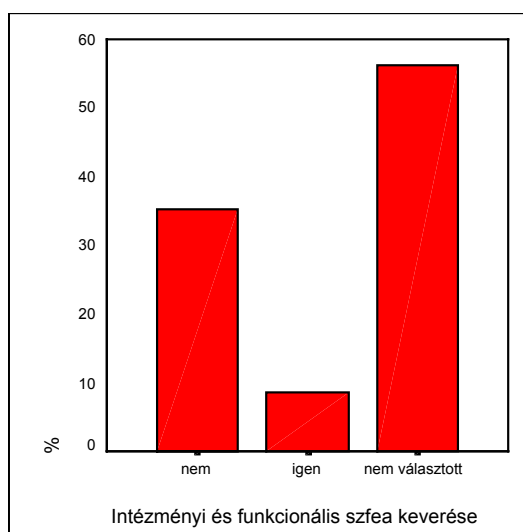
A táblázatból leolvasható, hogy az egyes gazdálkodó egységeknél túlnyomó többségben a hagyományos eszközökkel végzik a kalkulációkat. Negatívan hat a katonai gazdálkodás hatékonyságának javítására, hogy a válaszadók szerint az egységek 64%-ban egyáltalán nem használnak költség-számítást és költségelemzést. Továbbá nem bontják le a szakfeladatokra a költségeket 74% szerint. Nincs visszajelzés a gazdaságossági elemzések gazdasági döntésekben történő felhasználásáról a válaszadók 85%-a szerint, 90% nem ismeri a fedezeti ponton történő költség (kiadás) kalkuláció jelentőségét.

Pozitív jelenséggént sajnos csak két választ értékelhetünk. A logisztikai szakág részéről még mindig jelentős a normák, normatívák jelentősége, amelyet a 77%-os értékelés bizonyít, valamint az egységköltségekbe vetett 62%-os mértékű hit.

#### 7.3.4 A Magyar Honvédség szakfeladat rendjéről és informatikai rendszeréről

A kérdőív 4. részében (4.1) a védelmi tárca szakfeladat struktúrájáról szerettem volna képet kapni. Ezért minden válaszadót legalább 5 védelmi szakfeladat megnevezésére kértem fel. A megkérdezett 105 személy összesen 45 szakfeladatot tekintett alapvető fontosságúnak a védelmi tevékenység, mint szolgáltatás szempontjából. A kapott válaszok alapján a következő szakfeladatokra érkezett válasz az egyes szakfeladatokra adott válaszok gyakoriságát szem előtt tartva a 3. sz. mellékletben található grafikonok szemléltetik. Az ábrákon is látszik a szakfeladatok szerinti választás nehézsége. A válaszok nagyon szétszórtak és heterogének. A válaszadók többsége a meglevő HM szakfeladatrend alapján osztályozott. Az esetek többségében első helyen a legtöbbször a HM központi igazgatás, mint önálló szakfeladat áll. A második helyen a Fő véderők tevékenysége, harmadik helyen a Reagáló erők tevékenysége, negyedik helyen a Kiképzési feladatok végrehajtása, ötödik helyen a Szövetségi együttműködésből eredő feladatok végrehajtása áll.

A fenti válaszokból is kiderül, hogy jelentős a véleménykülönbség és a keveredés a szakfeladatok intézményi és programorientált megközelítése között. A szakfeladatok megértésének hiányát mutatja, hogy a válaszadók majdnem 60%-a nem jelölt (nem adott választ) szakfeladatot az említett kérdéskörnél.

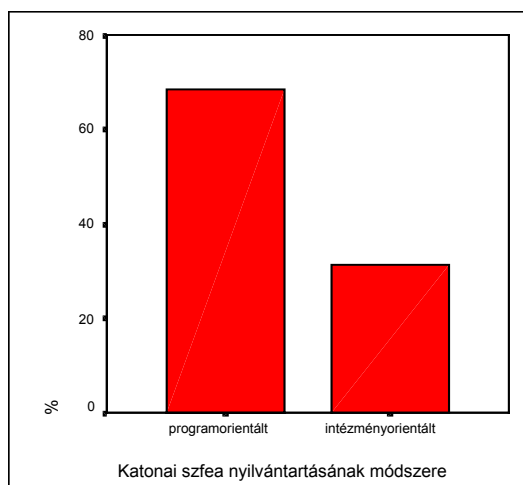


25. SZ. ÁBRA: AZ INTÉZMÉNYI ÉS FUNKCIONÁLIS SZAKFELADATOK KEVERÉSÉNEK MEGOSZLÁSA

A katonai szakfeladatok program- vagy intézményorientált nyilvántartásának kérdésében (kérdőív 4.2) eldöntöttnek látszik a katonai gazdasági körökben több éve folyó vita.

Nyilvántartás orientáltsága	Esetek száma	Esetek %-ban	Kumulált gyakoriság
Programorientált:	72	68,6	68,6
Intézményorientált:	33	31,4	100,0
Összesen:	105	100,0	

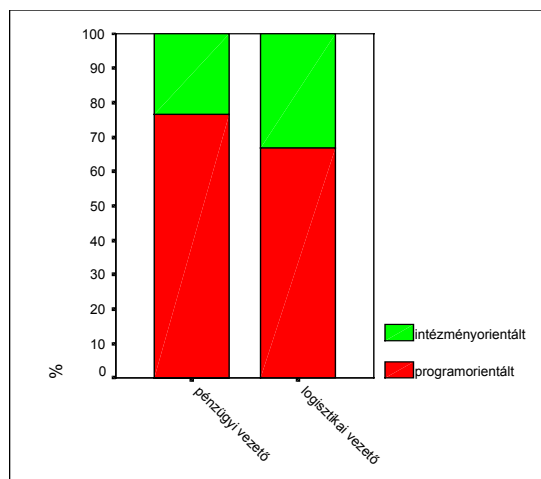
24. sz. tábla: A katonai szakfeladatok nyilvántartásának jövőbeni módszere



26. SZ. ÁBRA: A KATONAI SZAKFELADATOK NYILVÁNTARTÁSI ORIENTÁCIÓJÁRÓL

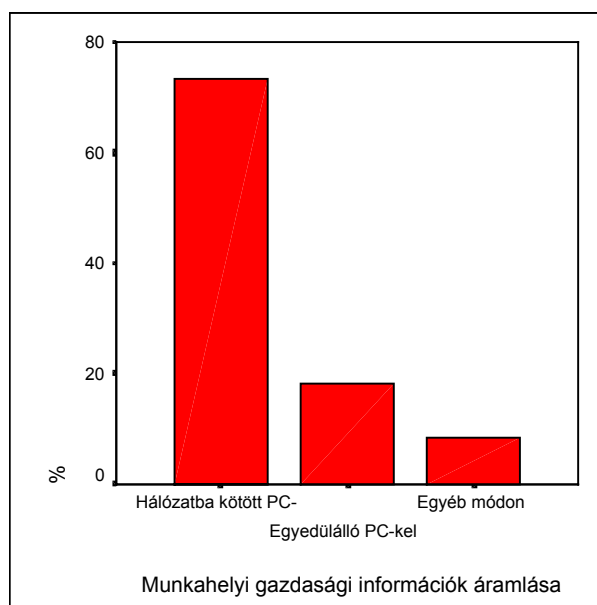
A megkérdezettek 68,6%-a gondolja úgy, hogy a katonai szakfeladatokat sokkal inkább programorientáltan kellene kezelni. Ezzel szemben, a kérdezettek csupán 1/3-a, azaz 31,4% dolgozna továbbra is a hagyományos keretek között. A program és intézmény orientáltság közötti választást tovább vizsgálva megállapítható, hogy a pénzügyi vezetők inkább program, míg a logisztikai vezetők intézmény orientált struktúrákban gondolkoznak.





27. SZ. ÁBRA: A KATONAI SZAKFELADATOK NYILVÁNTARTÁSI ORIENTÁCIÓJÁVAL KAPCSOLATOS VÉLEMÉNY MEGOSZLÁSA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI VEZETŐK KÖZÖTT

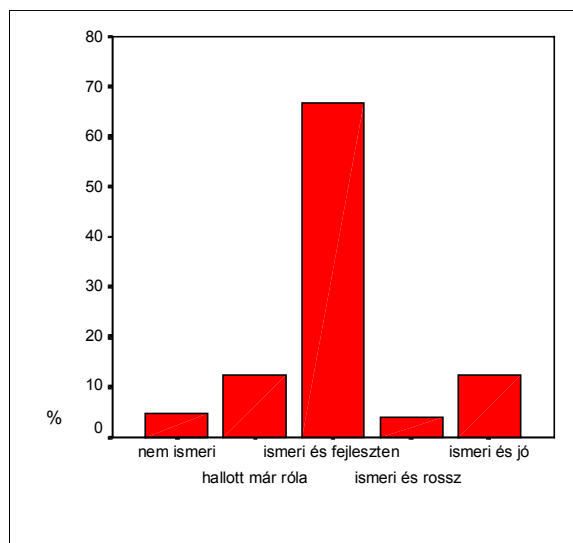
Az információ-áramlás hatékonyságának, gépesítésének és az informatikai infrastruktúra kiépítettségének (kérdőív 4.3 – 4.5) szemléltetésére szolgál a következő ábra.



28. ÁBRA: A MUNKAHELYI INFORMÁCIÓK ÁRAMLÁSÁNAK MEGOSZLÁSA

Általánosságban tehát elmondható, hogy a szervezetek informatikai ellátottsága, illetve az információáramlás hatékonysága jó. A kérdezettek 73,3%-a dolgozik valamilyen információs rendszerbe kötött PC-vel. Ez a szint már biztosítani képes egy hathatós informatikai támogatást a jövőben a HM KGIR számára. A HM KGIR megítéléséről is többnyire pozitívan nyilatkoznak a válaszadók. A többség ismeri a HM

KGIR-t, dolgozik vele, jónak tartja. Szintén megegyezik a vélemény a HM KGIR továbbfejlesztésének fontosságát illetően.



29. SZ. ÁBRA: A HM KGIR ISMERETÉNEK FOKA

Az ábrán jól látható, hogy a megkérdezettek közül szinte mindenki ismeri ezt a rendszert, függetlenül attól, hogy mit gondol róla. A nézetek szerint a rendszer elterjedtsége 95%-osnak tekinthető. Ha vizsgálatunkat kiterjesztjük arra is, hogy a megkérdezettek milyen véleménnyel vannak a HM KGIR működésével kapcsolatban, akkor a következő véleménnyel találkozunk. A HM KGIR teljesen elfogadók kevesen vannak, viszont nagy a várakozás a rendszerrel kapcsolatban. Jelentős, 70% körüli azoknak a száma, akik szerint a rendszer jó, de még fejlesztésre szorul. Az állítást megtekinthetjük az alábbi táblázatban.

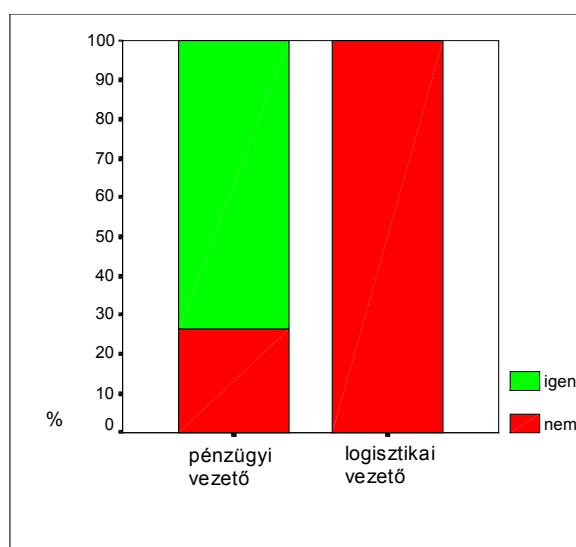
			HM KGIR ismeretének foka					Összesen
			nem ismeri	hallott már róla	ismeri és még fejlesztésre szorul	ismeri és rossznak tartja	ismeri és jónak tartja	
Vezető beosztásúak	pénzügyi vezető	N A vezető beosztásúak között	1 2,9%	2 5,9%	26 76,5%	2 5,9%	3 8,8%	34 100,0%
	logisztikai vezető	N A vezető beosztásúak között	2 33,3%	0 ,0%	2 33,3%	1 16,7%	1 16,7%	6 100,0%
Összesen		N A vezető beosztásúak között	3 7,5%	2 5,0%	28 70,0%	3 7,5%	4 10,0%	40 100,0%

25. sz. táblázat: A HM KGIR ismeret és elégedettség foka a pénzügyi és logisztikai vezetők között

Arra a kérdésre, hogy dolgozik-e munkahelyén a HM KGIR-t kiszolgáló ügyviteli szoftverrel már jobban megoszlanak a vélemények. A pénzügyi vezetők 73%-a dolgozik vele, míg a logisztikai vezetők egyáltalán nem használják. Ezt az információt támasztja alá az a tény, hogy a HM LGIR (Logisztikai Információs Rendszer) projektje 2003 őszén a kedvező előjelek ellenére megghiúsult. Pozitívumként kell értékelni azt, hogy a logisztikai vezetők válaszában ott van az igény a HM KGIR-nek a HM LGIR-rel történő mihamarabbi továbbfejlesztésére. Itt kell megemlíteni, hogy a HM KGIR önmagában, egy jól működő és integrált logisztikai információs rendszer nélkül nem képes a védelmi gazdálkodás hatékonysági és átláthatósági követelményeit teljesíteni.

			HM KGIR alkalmazása		Összesen
			nem	igen	
Vezető beosztásúak	pénzügyi vezető	N A vezető beosztásúak között	9 26,5%	25 73,5%	34 100,0%
	logisztikai vezető	N A vezető beosztásúak között	6 100,0%	0 ,0%	6 100,0%
Összesen			15 37,5%	25 62,5%	40 100,0%

26. sz. táblázat: A HM KGIR alkalmazásának megoszlása a pénzügyi és logisztikai katonai vezetők között



30. SZ. ÁBRA: A HM KGIR ALKALMAZÁSÁNAK MEGOSZLÁSA A PÉNZÜGYI ÉS LOGISZTIKAI VEZETŐK KÖZÖTT

A HM KGIR jóságának vizsgálatát továbbfolytatva egy 13 kérdésből álló kérdéscsoporttal (kérdőív 4.6) mértem és próbáltam meg az innovatív gondolkodókra koncentráltan a kérdésekre adott válaszokat kiértékelni. A kapott válaszokat három csoportba rendezve értékeltem.

Az első csoportban az 1. és a 13. kérdésekre adott válaszokat, mint innovatív gondolkodást tükröző értékeléseket rendeztem sorba. Akik pozitív választ adtak, azokat kiemelt csoportként kezelem, az ÉRDEKLŐDŐK-höz hasonlóan.

Kérdésekre adott válaszok	KGIR modern információs rendszer (1.kérdés)	Támogatja a KGIR alkalmazását és bővítését (13.kérdés)
Igen	84,60%	96,70%
Nem	15,40%	3,30%
Összesen	100,00%	100,00%

27. sz. táblázat: A HM KGIR jelene és jövője

A válaszadók többsége egyetért azzal a megállapítással, hogy a HM KGIR alkalmazásával kezdetét vette a modern vezetői információs rendszerek alkalmazása a Magyar Honvédség gazdálkodásának irányításában, valamint a HM KGIR alkalmazását szükségesnek tartja és továbbfejlesztését, bővítését támogatja.

A második kérdéscsoport a 2.–7. Kérdéseket foglalja magába, amelyek a HM KGIR technikai jellemzőiről, integráltságának fokáról, informatikai támogatottságáról szólnak, amelyet a következő táblázat összesít:

Kérdésekre adott válaszok	KGIR kihasználtság a megfelelő	KGIR működése LGIR nélkül is megfelelő	KGIR számviteli rendszere és a controlling kapcsolata jó	KGIR integráltsága megfelelő	KGIR hálózat informatikai támogatottság a megfelelő	KGIR pénzügyi szolgáltatón kívüli elérhetősége jó
Igen	20,90%	16,70%	4,50%	23,00%	29,70%	52,90%
Nem	79,10%	83,30%	95,50%	77,00%	70,30%	47,10%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

28. sz. táblázat: A HM KGIR technikai jellemzőinek és kapcsolatainak minősítése

A táblázatban jól látható a HM KGIR technikai megoldásairól kialakult általános vélemény, mely szerint a HM KGIR megítélése jelenlegi állapotában nem túl kedvező. A HM KGIR kihasználtságát 80 % nem tartja megfelelőnek. A kihasználtságra vonatkozó kedvezőtlen megítélést igazolni látszik a KGIR-nek az LGIR nélkül történő működtetésére adott 83% körüli elmarasztaló válasz, amely a KGIR integráltságát is rontja egyben. A HM KGIR 1999 évi elindítását követően 4 évvel, még mindig nem tartják megfelelőnek a hálózat informatikai támogatottságát a válaszadók 70%-a. Ez a tény is bizonyítja, hogy a vezetői információs rendszerek létrehozását nem lehet, csak a gazdasági szakterületért felelős katonai vezetők feladatává tenni. A fejlesztést komplex, összetett informatikai projektként kell kezelni, a számítógépes hálózat kialakításán keresztül az ügyviteli szoftverek testre szabásáig. A HM KGIR elérhetőségét a válaszadók 53%-a jónak ítélte meg, amely kedvező jelként értékelhető. A tapasztalt kedvezőtlen vélemények segítségünkre lehetnek abban, hogy melyek azok a területek, ahol a fejlesztés és bővítés során feltétlen javításra szorulnak.

A harmadik kérdéscsoport a 8. – 12. Kérdések a KGIR továbbfejlesztésének a gazdálkodásra vonatkozó kérdéseit vizsgálja:

Kérdésekre adott válaszok	KGIR controlling alrendszerrel történő bővítése javítaná a katonai gazdálkodás átláthatóságát és hatékonyságát?	KGIR továbbfejlesztése esetén monitoring rendszerként is működtethető lenne?	A KGIR továbbfejlesztése esetén megvalósítható a vezetői számviteli rendszer kialakítása?	Az erőforrásalapú tervezéshez szükséges a KGIR üzemgazdasági számvitel irányába történő fovyabbfejlesztése?	KGIR nélkül irányítható a csapatok költségvetési gazdálkodása?
Igen	91,10%	87,80%	77,00%	83,90%	25,80%
Nem	8,90%	12,20%	23,00%	16,10%	74,20%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

29. sz. táblázat: A HM KGIR továbbfejlesztésével kapcsolatos nézetek

A kérdésekre adott válaszokból jól látható, hogy a katonai gazdálkodás hatékonyságának és átláthatóságának a HM KGIR jelenlegi kiépítettségében nem képes megfelelni, erre csak egy controlling rendszerrel történő bővítés után válhat képessé. A KGIR controlling (al-) rendszerrel történő kibővítésének pozitív hozadéka lehetne, hogy az új rendszer a későbbiekben önálló monitoring rendszerként is működtethető lenne. A válaszolók véleménye is igazolja, hogy azt a feltételezést, hogy a vezetői számvitel és az

üzemgazdasági nyilvántartás is szorosan összekapcsolódik napjainkban a controlling rendszer kialakításának igényével. Az üzemgazdasági jegyekkel rendelkező vezetői számvitel lenne az, amely biztosítaná a jövőben az erőforrás alapú védelmi tervezés információs bázisát. A HM KGIR jelenlegi számviteli rendszerének üzemgazdasági elvek szerint történő továbbfejlesztése nélkül a HM tárca új szemléletű, erőforrás alapú védelmi tervezési módszertana sem képes működni. A kérdésblokk egyedüli pozitív véleményeként a táblázat utolsó oszlopában található kérdésre adott 74%-os „nem” válasz értékelhető csupán, amely a katonai költségvetési gazdálkodás HM KGIR nélküli irányíthatatlanságáról ad számot. Tehát a jövőben nem működtethető a tárca védelmi feladatainak menedzselése jól működő és komplex vezetői és felsővezetői információrendszerek (MIS: Management Information-System – EIS: Executive Information System) nélkül. A HM KGIR technikai (informatikai) és gazdasági (üzgyviteli szoftver) oldalról történő bővítéséről a megkérdezetteknek pozitív véleménye van. Túlnyomórészt gondolják, hogy a rendszer további fejlesztése, bővítése mindenképpen szükséges, illetve a költségvetési gazdálkodás HM KGIR nélküli irányítása nem lenne megfelelő.

#### **7.3.5 A HM tervezési rendje, mint a controlling első alappillére**

A kérdőívnek ebben a részében (kérdőív 5.1-5.3) a tárca védelmi tervezésének jelenlegi állapotára vonatkozó állítások segítségével egy ötfokozatú skálán kívántam felmérni a védelmi tervezés gyakorlatának helyzetét. A táblában található állítások bepillantást nyújtanak abba, hogy melyek a védelmi tervezés gyenge pontjai, melyek azok a hiányosságok, amelyeken javítani kell. Az állítások minősítésével a megkérdezettek probléma felismerési készségét is mérhetjük, vagyis hogy mennyire vannak tisztában a kérdőív által problémának tekintett kérdésekkel. Az állításokra adott válaszokból képzett fontossági átlagok alapján megállapítható, hogy a válaszadók mennyire tartják szükségesnek az adott probléma megoldását, illetve melyek azok a területek, amelyek a legsürgetőbben igénylik a változtatásokat.

Állítások	Válaszadók száma	Átlag:
Az évenkénti hagyományos költségvetési tervezési rend a jellemző	105	4,13
A szakfeladat szerinti tervek jelentősége kicsi	104	3,85
Erőforrástervező modell és a PIR kapcsolata nem kielégítő	104	3,95
A VTR és a HM KGIR integráltsága nem megfelelő	103	3,85
A rövid és hosszú távú tervek összhangja nem megoldott	105	4,23
A bázis szemléletű eljárások használata a gyakorlatban	105	4,16

30. sz. táblázat: A védelmi tervezés jelenlegi rendszerének értékelése

Az 1-5 bontású skálán mért 3,50 feletti értékek elég erősek ahhoz, hogy azt kijelenthető legyen, hogy a válaszadók jelentős többsége egyetért a védelmi tervezéssel kapcsolatosan megfogalmazott kritikai állításokkal és észrevételekkel. Az egyetértés erősségének megfelelően időszerűnek látszik a jelenlegi védelmi tervezési gyakorlat megújítása egy új védelmi tervezési rendszer kidolgozása és bevezetése által. A jövőben meg kell oldani a rövid és hosszú távú tervek közötti összhang javítását, és a meglevő tradicionális, bázis szemléletű védelmi tervezési rendszer átalakítását, a védelmi tervező rendszernek (VTR) a HM KGIR-ba történő egyidejű integrálása mellett. A következő táblázatban a gazdasági tervezési szokások felmérésére (kérdőív 5.4) került sor a Magyar Honvédség felső, közép és végrehajtó szervezeteinél.

	Stratégiai tervezés	Éves költségvetési tervezés	Likviditási (pénzszükségleti) terv készítése	Cash-flow tervezés	Beszerezési terv készítése	Felújítási terv készítése	Karbantartási terv Készítése	Egyéb tervek készítése
Igen	26,40%	99,00%	66,30%	12,00%	75,30%	51,00%	54,60%	73,70%
Nem	73,60%	1,00%	33,70%	88,00%	24,70%	49,00%	45,40%	26,30%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

31. sz. táblázat: A Magyar Honvédségnél tapasztalható tervezési gyakorlat

A megkérdezettek 73%-a nem készít stratégiai terveket, a hangsúly (99%) az éves költségvetési tervezésen van. A likviditás, pénzszükséglet tervezése már sokkal jobb képet mutat a 66%-os értékével. A cash-flow tervek készítése szintén kis súllyal esik latba. A beszerzési, felújítási, karbantartási és egyéb tervek vonatkozásában kiegyensúlyozott pozitív képet mutat a hadsereg tervezési gyakorlata. Ennek megfelelően erősíteni kell a stratégiai tervezés és a napi cash-flow tervezés gyakorlatát a

jövőben. Hogy mennyire tartják fontosnak az előzőekben felsorolt egyes tervek készítését, azt az alábbi táblázatból tudhatjuk meg:

	Stratégiai tervezés	Éves költségvetési tervezés	Likviditási terv készítése	Cash-flow tervezés	Beszérzési terv készítése	Felújítási terv készítése	Karbantartási terv készítés	Egyéb tervek készítése
Nem fontos	2,90%	4,00%	4,70%	14,80%	2,30%	8,90%	6,20%	3,40%
Elhanyagolható	7,20%	4,00%	5,80%	8,20%	5,80%	8,90%	8,60%	12,40%
Elfogadható	18,80%	5,00%	14,00%	34,40%	23,30%	26,60%	25,90%	34,80%
Szükséges	36,20%	15,00%	36,00%	31,10%	43,00%	36,70%	39,50%	34,80%
Igen fontos	34,80%	72,00%	39,50%	11,50%	25,60%	19,00%	19,80%	14,60%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,10%	100,00%	100,00%

32. sz. táblázat: Az egyes tervezési módszerek fontossága

A tervezési módszerek fontossága kérdésében a megkérdezett tervezési módszerek tekintetében kialakított ötfokozatú fontossági skáláján kiemelendő a stratégiai tervezés oszlopa. A stratégiai tervezés az, amelynek fontosságát a válaszolók annak ellenére is kiemelten kezelik, hogy nem találkoznak vele a napi gyakorlatban. Hasonló a helyzet a cash-flow tervezés szükségességét tekintve is. A többi tervezési feladat szükséges, elvárt szintjével kapcsolatban 35-40%-os mértékben egyetértés tapasztalható.

### 7.3.6 Beszámolás a Magyar honvédség részben önálló költségvetés alapján gazdálkodó szerveinél

A kérdőívnek a 6.1 kérdéscsoportjában a költségvetési beszámolók készítése folyamán alkalmazott controlling módszerek és technikák használhatóságának felmérése játszott elsődleges szerepet. A táblázatban található igen és nem válaszok arra vonatkoznak, hogy mely terveket, milyen formában és hogyan alkalmazzák az egyes egységeknél. A terv-tény összehasonlítás és a terv-beszámoló strukturáltságán kívül valamennyi változó kedvezőtlen képet mutat az egység szintű beszámolási feladatokról. Jelentős lemaradás tapasztalható a controlling módszer alkalmazhatóságának a szakfeladatonkénti elszámolások oldaláról, a mutatószám elemzések, a szakfeladatonkénti és kiadás helye szerint történő beszámolás, tervezés és elemzés területén. A controlling hagyományos eszközrendszerének tekinthető mutatószám elemzést a válaszadók 75% nem alkalmazza a beszámolók értékelésében. Ezáltal egy



nagyon fontos elemzési eszköztől fosztják meg magukat. Az egyes kérdésekre adott válaszaik %-os arányából lemérhető a végrehajtás területén működő katonai szervezetek gazdálkodási fejlettségének foka. Az 50% feletti igen válaszok fejlett gazdálkodási módszertant jelentenek, melyet jelen esetben sajnos nem tapasztalhatunk. A kilenc változóból, csak kettőnek az értéke haladja meg az 50%-ot. Az eredmény mögött a gazdálkodó katonai egységek beszámolási gyakorlatának fejletlensége, illetve nem megfelelő informatikai támogatottsága húzódhat meg.

	Terv-tény összehasonlítás	Eltérés elemzés	Beszámoló és terv struktúrák egyezősége	Szakfeladatok nkénti elszámolások	Mutatószámok használata	Mutatószám elemzés	Éves gazdálkodási tervek átfogóak	Részletes szakfeladat tervezés	Részletes kiadás gyűjtő hely tervezés
Igen	94,20%	43,60%	77,80%	34,30%	48,50%	25%	50,00%	42,40%	24,70%
Nem	5,80%	56,40%	22,20%	65,70%	51,50%	75%	50,00%	57,60%	75,30%
Összesen	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100%	100,00%	100,00%	100,00%

33. sz. táblázat: Controlling módszerek használata a katonai szervezetek beszámolóiban

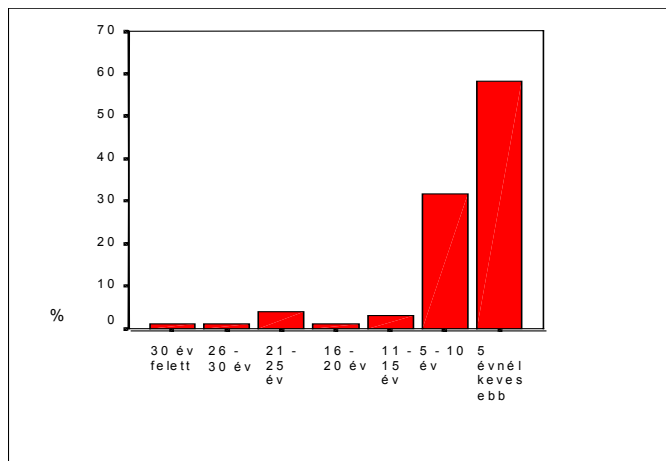
Arra a kérdésre (kérdőív 6.2), hogy a katonai szervezetek a gazdasági elemzések mely típusait használják a beszámolóikban, csupán 9 lehetséges típust jelöltek meg a válaszadók. Sajnálatosan magas azonban a kérdésre nem válaszolók aránya (56%), amely a gazdasági területen dolgozóknál az elemzési szaktudás, illetve elemzési információk hiányának tényére is utalhat. Az elemzési módszerek közül a 12% arányt magáénak tudható terv-tény elemzés vezet, majd jelentősen lemaradva követi a vagyoni helyzet elemzése, a többi felsorolt elemzési forma alkalmazása pedig nem jelentős.

Beszámolók elemzési formája	Gyakoriság	Százalék	Összesen %
Terv-tény elemzés	11	12,0	12,0
Pénzügyi beszámoló	2	2,2	14,1
Vagyonomérleg	7	7,6	21,7
Eltéréselemzés	1	1,1	22,8
GYELV elemzés	2	2,2	25,0
Tendenciaelemzés	1	1,1	26,1
Nem használ	5	5,4	31,5
Nem válaszolt	52	56,5	88,0
Mutatószám elemzés	3	3,3	91,3
Leíró, összehasonlító	5	5,4	96,7
Hatékonyság elemzés	3	3,3	100,0
Összesen	92	100,0	

34. sz. tábla: A katonai egységek által alkalmazott elemzési típusok

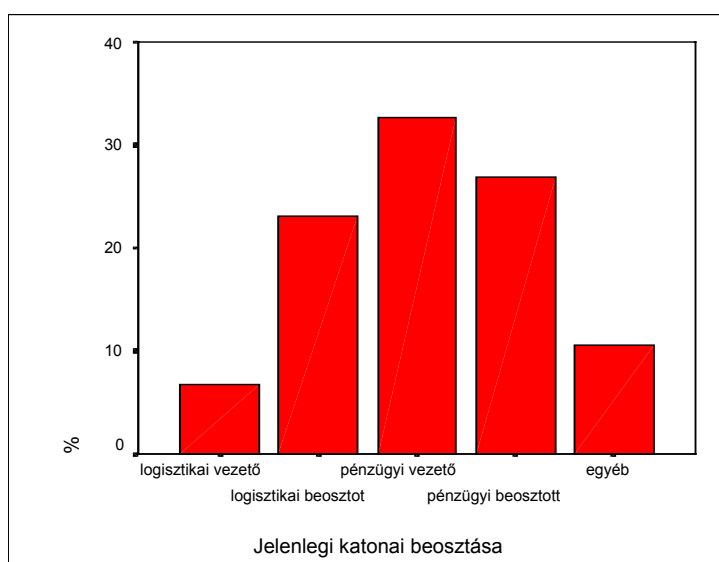
### 7.3.7 Személyes információk

A kérdőív 7. pontjában a személyes információkra kaptam anonim válaszokat. A visszaküldött kérdőívekben a válaszolók életkora 23 és 65 év között oszlott meg, átlagos életkoruk 38 év volt. Összehasonlítva a beosztással, az átlagéletkor a vezető beosztásúak körében 39 év, számottevően nem változik a beosztottakhoz képest.



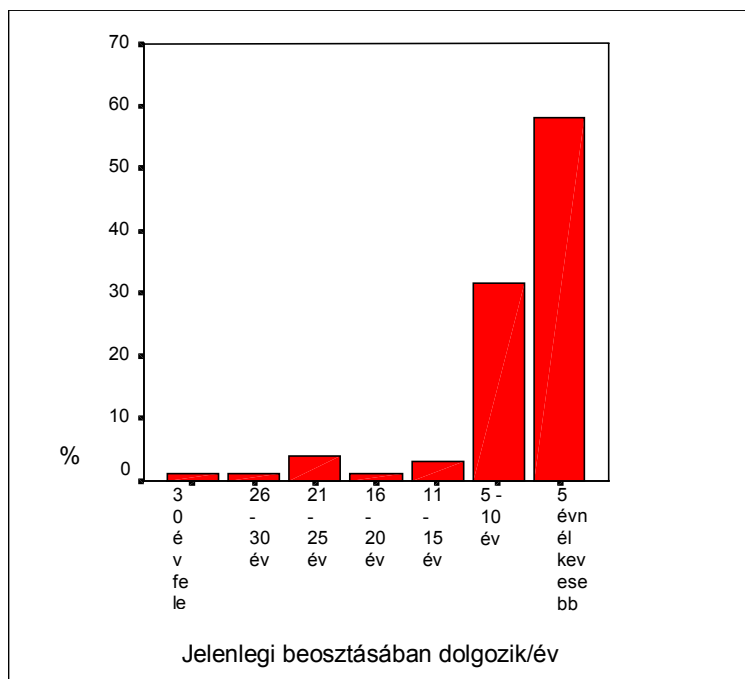
31. SZ. ÁBRA: A JELENLEGI BEOSZTÁSBAN ELTÖLTÖTT ÉVEK SZÁMA

A 105 megkérdezett között 40 vezető beosztásút találunk, az ő megoszlásuk: 6 logisztikai és 34 pénzügyi vezető. Összesen logisztikai területen a megkérdezettek 32,6%-a, míg pénzügyi területen 67%-a dolgozik.



32. SZ. ÁBRA: A VÁLASZADÓK MEGOSZLÁSA KATONAI BEOSZTÁS SZERINT %-BAN KIFEJEZVE

Meglepő adat, hogy a válaszadók több mint fele 5 évnél rövidebb ideje dolgozik jelenlegi beosztásában, és összesen 88-an vannak jelenlegi pozíciójukban 10 évnél rövidebb ideje.



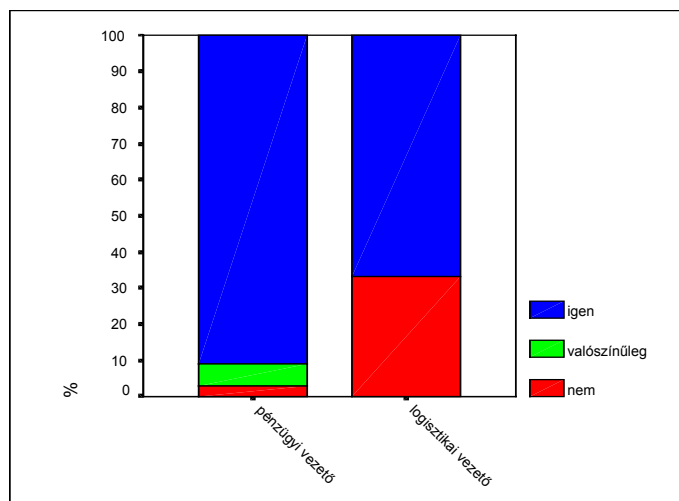
33. SZ. ÁBRA: A JELENLEGI BEOSZTÁSBAN ELTÖLTÖTT ÉVEK SZÁMA

A megkérdezettek 36,9%-a katonai főiskolán végzett, illetve 21% katonai főiskolán és KTI-nél (Közgazdasági Továbbképző Intézet Védelemgazdasági Szakértő), 21,4% közgazdasági egyetemen, valamint ennél kisebb hányadban 11,4%-ban katonai akadémia/nemzetvédelmi egyetem a szerzett diplomát. Más iskolatípus nem fordul elő számottevően.

Arra a kérdésre, hogy a válaszadó mennyire képes befolyásolni a gazdálkodás menetét, a megkérdezettek 49%-a válaszolta, hogy egyáltalán nem, vagy alig. Gyakorlatilag a válaszadók 1,9%-a, azaz két fő érzi csak úgy, hogy teljes mértékben. A többiek, az összes válaszadó 1/3-a gondolja azt, hogy közepesen. A kapott válaszok alapján felmerülhet a kérdés, hogy vajon milyen a kapcsolat a beosztás és a gazdálkodás hatékonyságának befolyásolása között. A táblázat szerint a vezető beosztásúak adottságaik révén erre jobban képesek.

		Gazdasági döntések hatékonysági megalapozottsága			Összesen
		Nem	Valószínűleg	Igen	
Vezető beosztásúak	N	1	2	30	33
	A vezető beosztásúak között	3,0%	6,1%	90,9%	100,0%
	N	2	0	4	6
	A vezető beosztásúak között	33,3%	,0%	66,7%	100,0%
Összesen	N	3	2	34	39
	A vezető beosztásúak között	7,7%	5,1%	87,2%	100,0%

35. sz. tábla: A gazdasági döntések hatékonyságának megalapozottsága vezetői pozíció szerint



34. SZ. ÁBRA: A GAZDASÁGI DÖNTÉSEK HATÉKONYSÁGÁNAK MEGALAPOZOTTSÁGA VEZETŐI POZÍCIÓ SZERINT

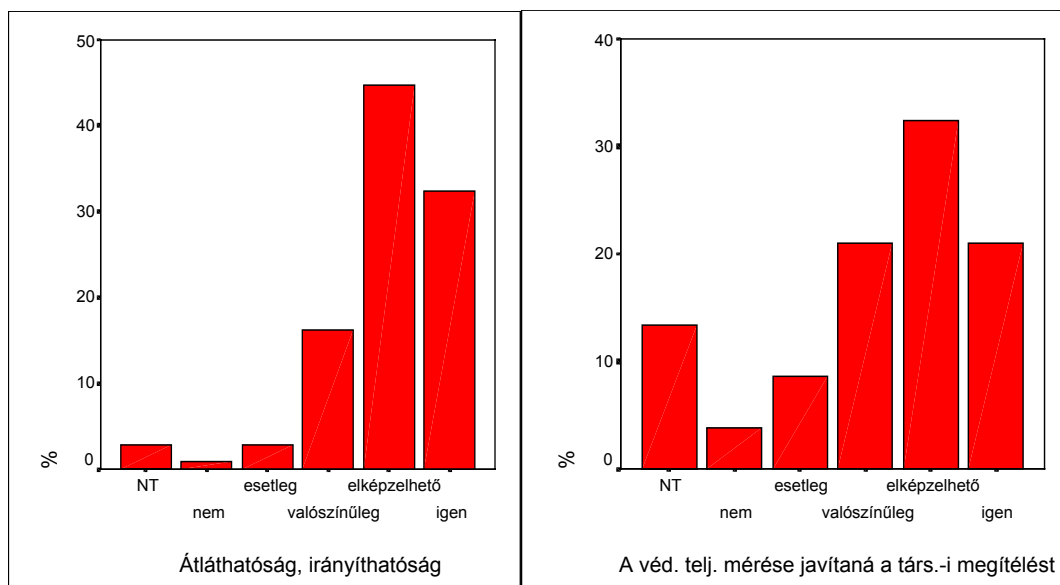
A felmérés szerint a logisztikai vezetők több mint 30 %-a nyilatkozott úgy, hogy nem képes befolyásolni a gazdálkodói hatékonyságot. Ez az eredmény önmagáért beszél, az LGIR-rel kibővített és továbbfejlesztett HM KGIR hiánya sokáig már nem tartható.

Ejtsünk ismét szót a korábban már említett ÉRDEKLŐDŐK, illetve INNOVATÍVAK csoportjáról. Válaszaikon keresztül meghatározható egy a katonai controllinggal kapcsolatos, az egész kérdőíves felmérést átható pozitív attitűd. Az ÉRDEKLŐDŐK csoportját referenciacsoportnak tekintve megállapítható, hogy a fiatal

vezetői gárda sokkal érzékenyebb az innovációra (jobban ismerik a számítógépeket, képzetebbek a vezetéstudomány területén, stb.), ezáltal nyitottabb a változásra, és a gazdálkodás menetére is sokkal nagyobb befolyásuk van. Az INNOVATÍVAK köre egy tudatos réteg, amely honvédségnek jelenlegi személyi állományának biztos pontja, bázisa, akikre a controlling rendszer bevezetését illetően bizton építeni lehet.

Összességében megállapítható, hogy a megkérdezettek körében nagy a várakozás a controlling esetleges bevezetésével kapcsolatban. A felmérésből kiderül, hogy a megkérdezettek pontosan tudják, mi a controlling. Ismerik annak eszközrendszerét, és tisztában vannak a jelenlegi gazdálkodási módszerek elavultságával, valamint azzal, hogy hatékony, a nemzetközi elvárásoknak is megfelelő védelmi szolgáltatás nyújtásához elengedhetetlen fontosságú egy átlátható és jól menedzselhető hadsereg működtetése. Ki lehet jelenteni, hogy a válaszadók egyetértenek abban, hogy a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodási tevékenységének erőforrás oldalról megvalósuló folyamat orientált megközelítése lehetővé tenné a fenti elvárásoknak megfelelő haderő kialakítását. Az ÉRDEKLŐDŐK, INNOVATÍVAK csoportjába tartozó gazdasági vezetők és beosztottak a jelenlegi gazdálkodási gyakorlat hiányosságait jól ismerik és ennek birtokában igénylik a változást a katonai gazdálkodás hatékonyságának és átláthatóságának területén. A kérdőíves felmérés is igazolja az ÉRDEKLŐDŐK magas (63%) arányát a teljes sokaságon belül, amely azt hiszem, hogy átlépte már azt a kritikus tömeget, amikor a változtatás ténye már tovább nem halogatható, azaz elkerülhetetlen

Végezetül a grafikonokból is jól látszik, hogy a megkérdezettek túlnyomó többsége úgy gondolja, hogy a korszerű menedzsment eszközök alkalmazásával javulna a védelmi folyamatok átláthatósága és ellenőrizhetősége, s vele párhuzamosan a védelemmel szemben megnyilvánuló társadalmi bizalom és elégedettség foka is.



35. SZ. ÁBRA: A KATONAI CONTROLLING ALKALMAZÁSÁVAL ELÉRHETŐ ELŐNYÖK

## 7.4 A kutatás hipotéziseinek kiértékelése

Az empirikus kutatás eredményeinek a 7.3 pontban történő bemutatásakor nemcsak a számadatok egyszerű leírására törekedtem, hanem igyekeztem röviden értelmezni is azokat. Ebben a fejezetben összefoglaló módon, a lehetséges okokat is felmutatva értékelem a kutatás hipotéziseit.

### 7.4.1 Alaphipotézisek igazolása

*H1: Általános, összefoglaló hipotézisként feltételezem, hogy minél jobban teret hódítanak a közszolgálat terén külföldön már többnyire alkalmazott controlling módszerek és technikák, annál nagyobb a védelmi szektor irányító és végrehajtó gazdálkodó szervezeteinél a hatékonyság és jó teljesítmény elérésének valószínűsége.*

A kérdőív 1 részére kapott válaszok nagymértékben alátámasztják a felmérésben résztvevőknek a controllinggal kapcsolatos magas színvonalú szakmai tájékozottságát, amit a nagyon magas 90% feletti ismertségi szint is bizonyít. A controlling eszközrendszerének és módszereinek külföldi alkalmazásáról szerzett pozitív tapasztalatok is egyre inkább megerősítik a katonai gazdálkodás területén dolgozó vezetők és beosztottak elhívatottságát a controllingnak a gazdálkodás irányításának és végrehajtásának során a controlling katonai alkalmazásában. A 105 válaszadó közül 101 (97%!) szívesen dolgozna napi munkavégzése közben a controlling eszközök támogatásával.

Összességében megállapítható, hogy a kérdőív 1. fejezetében megfogalmazott kérdésekre adott válaszok alapján a válaszadók leginkább a katonai gazdálkodás hatékonyságának javulását és a védelmi költségvetés átláthatóságát várják a controllingtól. Az egyetértés mértéke a válaszadók között szinte azonos abban, hogy a controlling az átláthatóságot és irányíthatóságot szolgálná a védelmi folyamat, mint speciális szolgáltató terület esetében is. Egyetértés van a tekintetben is, hogy a civil szektorhoz hasonlóan, a hadsereg gazdálkodási folyamatainak menedzselését nagymértékben támogatná a döntéshozók munkáját a korszerű menedzsment eszközök

bevezetése. Éppen ezért a megkérdezettek túlnyomó többsége, ha volna rá lehetősége szívesen alkalmazna controllert az irányítása alá tartozó területen. A katonai szervezetek gazdálkodásért felelős vezetői, szakemberei számára, tehát a gazdálkodás hatékonyságának növelése és a védelmi feladatok teljesítésének javítása szempontjából a katonai controlling kialakítása és bevezetése elengedhetetlen, tovább már nem elodázható feladatnak minősül. **Ezzel a H1 hipotézist bizonyítottnak veszem.**

*H1a: Feltételezem, hogy a Magyar Honvédség költségvetési gazdálkodási tevékenységének erőforrás oldalról megvalósuló folyamat orientált megközelítése lehetővé tenné egy, a jelenleginél sokkal hatékonyabb védelmi szolgáltatás nyújtását, a hazai biztonságpolitikai és a nemzetközi szövetségi követelményekből fakadó elvárások gazdaságos teljesítését, az ország teherbíró képességének folyamatos szem előtt tartásával.*

A kérdőív 1.2.4 részében található kérdésekre végrehajtott felmérés alapján a válaszadók a controllingról való előzetes ismereteik, illetve feltételezéseik alapján úgy látják, hogy a program orientált gazdálkodási szemlélet hatékonyan segíthetné a katonai gazdálkodást a honvédség keretein belül. Önálló controlling apparátus felállításával, controller foglalkoztatásával is egyet értettek. További érdekes összefüggésekre mutatott rá a kérdőívek feldolgozásakor végrehajtott klaszterelemzés is. Az ÉRDEKLŐDŐK, SEMLEGESEK és PASSZÍVAK csoportjának feltérképezése. A katonai controlling iránt ÉRDEKLŐDŐK magas számaránya (84 fő), is bizonyítja, hogy sokan vannak már a hadsereg gazdasági vezetői között azok, akik úgy gondolják, hogy a controlling valóban ösztönözné a katonai gazdálkodás résztvevőinek tevékenységét a minőségibb védelmi szolgáltatás nyújtására. Tehát jelentős a számuk azoknak, akik elfogadják azt a megállapítást, hogy a védelmi teljesítmény mérése javíthatná a társadalomnak a védelemmel szembeni elégedettségének érzését. A programorientált tervezés és beszámolás jótékony hatással lenne a katonai gazdálkodás hatékonyságának emelésére, az erőforrás alapú tervezés bevezetésére, a vezetők gazdálkodás irányító tevékenységének **A H1a hipotézis is igazolódott.**



*H1b: A controlling és a korszerű menedzsment eszközök használatával javulna a védelmi folyamatok átláthatósága és ellenőrizhetősége, s vele párhuzamosan a védelemmel (mint klasszikus állami feladat) szemben megnyilvánuló társadalmi bizalom és elégedettség foka.*

A H1b hipotézis tesztelése a kérdőív 1.2.4 f. pontjában feltett kérdésre adott válaszok segítségével került végrehajtásra. A válaszadók 53%-a látta úgy, hogy a védelmi teljesítményekkel szemben megnyilvánuló társadalmi bizalom és elégedettség növekedne, amelyet az ötfokozatú skálán 3,18-as átlaggal ismert el. Tehát a **H1b hipotézis**em az átlagot és az 50%-s mértéket meghaladó pozitív válasszal alátámasztva szintén **igazolódott**.

*H2: A fejlettebb, korszerűbb katonai teljesítmény (output és outcome) mérési módszerek alkalmazása, nagymértékben ösztönözné a minőségibb védelmi szolgáltatás nyújtására a költségvetés alapján gazdálkodó védelmi szervezeteket.*

A H2 hipotézissel kapcsolatosan a kérdőív 1.2.4 g. pontjában megfogalmazott kérdésre adott válaszok tekintetében az igen válaszok 70%-os nagysága és az ötfokozatú skálán mért 3,68 értéke egyértelmű választ ad a hipotézisre. A mérési módszerek alkalmazása a jövőt illetően megfontolandó a hadsereg felső vezetése részéről. **A H2 jelű hipotézis is bizonyítást nyert.**

#### **7.4.2 Kisegítő hipotézisek igazolása**

– *A Magyar Honvédségben, az utóbbi években megvalósított gazdálkodási recentralizáció, a hálózatos elven szervezett gazdasági információs rendszerek, a controlling alkalmazásokon keresztül a csapatok költségvetési gazdálkodásának hatékonyságát alapozzák meg.*

A számítógépes hálózatok hadseregen belüli elterjedését támasztják alá a beérkezett válaszok. Jelenleg a válaszadók 73 %-a hálózatba kötött PC-ken dolgozik munkahelyén és 82 %-a ismeri a HM KGIR általánosan alkalmazott ügyviteli szoftverét, amelyet a továbbfejlesztés igényével 80%-a jónak talál. Sajnos ma még csak a

válaszadók 35 %-a dolgozik munkahelyén a HM KGIR katonai gazdálkodást támogató ügyviteli szoftver segítségével. A megkérdezettek 73%-a véli úgy, hogy a HM KGIR alkalmazásával a hadsereg gazdálkodási rendszere rálépett a modern információs társadalom nyújtotta lehetőségek felhasználásának útjára, ahonnan már nincs messze az integrált controlling szoftverek és monitoring rendszerek széleskörű elterjedése. A témában tapasztalható magas (70-80% körüli) pozitív válaszarányok alapján **a kiegészítő hipotézis elfogadható.**

- *A controlling gondolkodás kialakulása elindítaná a modern költségelszámolás hadseregen belüli alkalmazását, a szakfeladat, projekt, NATO DPQ<sup>44</sup> osztályozás szerint a költségek áttekinthetőbb prezentációját, a megalapozottabb gazdasági kalkulációt, és egyben szolgálná a csapatok (végrehajtó gazdálkodási egységek) tervezési, gazdálkodási és beszámolási feladatainak minőségibb végrehajtását.*
- *A gazdaságossági és hatékonysági számítások kidolgozásával a Magyar Honvédségben javulna a gazdasági döntéseknek költség adatokkal történő alátámasztása a jelenleg érvényesülő, többnyire bevételeken és kiadásokon alapuló adatokkal történő indoklásokkal szemben.*

A fenti két egymással összefüggő kiegészítő hipotézis szerint pontosabb gazdasági számítások végrehajtását (tervek, beszámolók, gazdálkodási stratégiák) és megbízhatóbb költség kalkulációk előállítását csak releváns költség adatok előállításával lehet biztosítani. A kérdőív harmadik részének 3.1 pontjában a controlling hadseregen belül történő használhatóságával kapcsolatosan a költségelszámítás hadseregen belüli megújításának felmérésével került tesztelésre. A megfogalmazott 8 elérendő cél, mint hiánycél került megfogalmazásra, amelynek rangsorolása után célhierarchikusan a válaszadók értékítélete alapján állítottam sorrendbe. Az alapvető cél volt annak megállapítása, hogy a hiánycélok mennyire fontosak szempontjából. A költségelszámítással kapcsolatosan kialakult rangsorban elfoglalt helyük alapján megjelent az összköltség kalkuláció 3,54-es értékkel kifejezett igénye a döntési optimum meghatározásában. Valamint 3,00 érték körüli osztályzatot kapott az

---

<sup>44</sup> NATO DPQ: NATO Defense Planning Questionnaire (NATO Tervezési Kérdőív szerinti szakfeladat klasszifikáció)

ötfokozatú skálán a költségadatok hiányának pótlása és az egységköltség adatok meghatározására való törekvés is. A sorrendi skála fenti statisztikailag szignifikáns értékei fejezték ki, hogy mennyire sürgető a változás a költségszámítás területén a védelmi tárca gazdálkodásában a katonai szervezetek részéről.

A költségszámítási módszerek hierarchikus vizsgálatánál a változókra lefuttatott faktoranalízis – a főkomponens elemzés módszerével – segítségével négy látens faktorhoz jutottam el. Az első faktor a hatékonysággal kapcsolatos beállítódásokat tartalmazza, a második a költségadatok elszámolásának módszerével kapcsolatos, a harmadik a döntés racionalizálására és a negyedik a költségkalkulációra vonatkozik. A sajátértékek alapján úgy látszik, hogy ezen faktorok segítségével lehet magyarázni 64%-os mértékben az egyes beállítódásokat a 8 költségszámítással kapcsolatos változó helyett. A 3,0 – 3,5 rangsor értékek és a főkomponens elemzéssel előállított 4 komponensű 64%-os sűrűségű változó magyarázata is **igazolja az egymással összefüggő két kiegészítő hipotézis elfogadhatóságát.**

- *Egy korszerű, integrált vezetői információs rendszer (VIR) hadseregen belüli alkalmazásával lehetővé válna a védelmi szolgáltatások és a rendelkezésre álló erőforrások közötti konzisztencia biztosítása.*

A válaszadók többsége egyetértett azzal a megállapítással, hogy a HM KGIR alkalmazásával kezdetét vette a modern vezetői információs rendszerek alkalmazása a Magyar Honvédség gazdálkodásának irányításában. A HM KGIR alkalmazását elengedhetetlen fontosságúnak tartja a válaszadók 85%-a, továbbfejlesztését és bővítését 97%-os mértékben egyöntetűen támogatja. Egyedül a HM KGIR kihasználtsága tekintetében marasztalják el a rendszert, melyet a pénzügyi és logisztikai szakemberek 80%-a nem tartott megfelelőnek. A kihasználtságra vonatkozó kedvezőtlen megítélést igazolni látszik a KGIR-nek az LGIR nélkül történő működtetésére adott 83% körüli elmarasztaló válasz, amely a KGIR integráltságát is rontja egyben. Az integrált informatikai rendszerek fejlesztését a haderő reform komplex, összetett informatikai feladatának érzik, ám a tapasztalt kedvezőtlen vélemények segítségünkre lehetnek abban, hogy melyek azok a területek (LGIR), amelyre a HM tervezett informatikai fejlesztése és bővítése idején a jövőben feltétlenül javítani kell. A kérdésekre adott

válaszokból jól látható, hogy a katonai gazdálkodás hatékonyságának és átláthatóságának a HM KGIR jelenlegi kiépítettségében nem képes megfelelni, a válaszolók 91%-a szerint erre csak egy controlling alrendszerrel történő bővítés után válhat képessé. A HM KGIR monitoring rendszerként történő üzemeltetésével a válaszolók 88%-a értett egyet. Hasonlóan kedvező megítélést kapott (77%) a HM KGIR vezetői számviteli rendszerrel történő bővítésével kapcsolatos állásfoglalás, mely szerint a HM KGIR nélkül a csapatok és más egyéb védelmi szervezetek operatív gazdálkodása ma már nem megoldható (74%). A HM KGIR-ral szemben megnyilvánuló egyirányba mutató pozitív és negatív értékítéletek alapján ez **a kiegészítő hipotézis is igazolódott.**

- *A Magyar Honvédség tervezési gyakorlatában a védelmi tervezési folyamat megújítása, a tervezési stádiumban levő új védelmi tervező rendszer (VTR) kidolgozása nagymértékben javítaná a tervezési munka és az operatív működés hatékonyságát, egy átláthatóbb visszacsatolási mechanizmust biztosítana a hadsereg részére a controlling szabályozási kör működtetésével.*

A kérdőív 5 fejezetében a HM tervezési rendjéről nyert válaszok 3,50 feletti értékei elég erőseknek látszanak ahhoz, hogy kijelenthető legyen, hogy a HM védelmi tervezésének rendszerének megújítása elkerülhetetlen. Időszerűnek látszik a jelenlegi védelmi tervezési gyakorlat megújítása és felváltása egy új védelmi tervezési rendszer kidolgozásával, a stratégiai tervezőrendszer és az éves költségvetési tervezési rendszer közötti mielőbbi konzisztencia kialakításával. Ennek érdekében meg kell oldani a meglevő tradicionális, bázis szemléletű zömében költségvetési kereteken alapuló védelmi tervezési rendszer átalakítását, a tárca védelmi tervező rendszerének (TVTR) a mielőbbi kidolgozását és a HM KGIR-ba történő gyors integrálását. A védelmi tervezés megújítását a válaszolók 84%-a a HM KGIR-nek az üzemgazdasági számvitel irányába történő továbbfejlesztésével képzei el. A statisztikailag szignifikánsnak minősülő értékek alapján tehát **a kiegészítő hipotézis igazolódott.**

## 8 Felhasznált irodalom

Angelis, Diana I (1999/4): Measuring Cost and Performance: A Military Case Study (Defense Resource Management Institute, Monterey-California)

Antal-Mokos Zoltán – Balaton Károly – Drótos György – Tari Ernő (1997): Stratégia és szervezet (Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest)

Anthony, Robert N. (1971): Can Nonprofit Organizations Be Well Managed? (Vital Speeches of the Day, 1971. február 18.)

Anthony, Robert N. – Herzlinger, Regina E. (1975): Management Control in Nonprofit Organizations (Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois)

Anthony, Robert N. – Dearden J. – Govindarajan V. (1992): Management Control Systems (Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois)

Babbie, E. (1995): A társadalomtudományi kutatás gyakorlata (Balassi Kiadó, Budapest)

Bancroft, Nancy H. – Seip, H – Sprengel, A (1998): Implementing SAP R/3 – How to introduce a large system into a large organization (Manning Publ.)

Barakonyi K. – Lorange, P. (1991): Stratégiai Management (Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest)

Bartók Nagy, A. (1997): Vezetői számvitel (Saldo, Budapest)

BKE Vezetési és Szervezési Tanszék (1994): Vezetés – Szervezés (Aula, Budapest)

BKE Védelemgazdasági Tanszék (1999): A védelemgazdaság mikrofolyamatai – Egyetemi tankönyv (PenPress, Budapest)

Boda György – Szlávik Péter (1999): Vezetői kontrolling hogyan vonhatjuk kontroll alá az üzletet? Kiadás (KJK, Budapest)

Bodnár Viktória (1996): A kontroll mint vezetői funkció (Vezetéstudomány 3. szám)

Bodnár Viktória (1997): Controlling Magyarországon – Doktori téziszjavaslatok (BKE, Budapest)

Bodnár Viktória (1997): Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság (BKE Disszertáció)

Bodnár Viktória (1997): Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel, nemzetközi elmélet és gyakorlat hazai tapasztalatok. A controlling vezetési megközelítése (Vezetéstudomány 5. szám)

Bodnár Viktória (2001): Mire irányítják a vezetők figyelmét a controlling rendszerek? (Controlling folyóirat 1. szám)

Bordáné Rabóczki Mária (1991): A controlling és a cégek üzleti értékének növelés (Számvitel és könyvvizsgálat 4. szám, Budapest)

Bouckaert Geert (1992): Public Productivity in Retrospective (Catholic University of Leuven, Belgium)

Bródy András (1990): A hon védelméről (Valóság 6. szám, Budapest)

Bródy András (1997): Aki ilyet nem szeret (HVG, Budapest 1997. augusztus 23.)

John M Bryson (1994): The Complete Guide to Nonprofit Management ((J.Wiley and Sons, New York)

John M. Bryson (1995): Strategic planing for public and nonprofit organizations: a guide to strengthening and sustaining organizational achievement (Jossey-Bass.)

Brimson-J. Antos (1994): Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations (J.Wiley and Sons, New York)

Brimson-J. Antos (1995): Driving Value Using Activity-Based Budgeting (J.Wiley and Sons, New York)

Burgio Giuseppe (2000): On some problems Hungary and other countries involved in the next European Union enlargement are facing for EU membership (Quarterly Journal of Budapest University of Economic Sciences vol.: XXII/1 – AULA, Budapest)

Clemen, Robert T. (1996): Making Hard Decisions (Duxburry Press, Pacific Grove-California)

Cohen, William S. (1997): Defense Reform Initiative Report (Department of Defense, Washington D.C.)

Cohen, William S. (1999): Annual Report to the President and the Congress (Department of Defense, Washington D.C.)

Conway Hugh (1990): Defense Economic Issues (National Defense University, Washington D.C.)

Csontos András (2003): A Honvédelmi Minisztérium Védelmi Tervező Rendszere (Műhelytanulmány, HM, Budapest)

Czabán János (1996): Költségtan, költség- és nyereségszámítások (Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc)

Csikós – Juhász – Kertész (1996): Operatív controlling (NOVORG, Budapest)

Csillag István (2001): Közpénzek, átláthatóság, pénzügyi fegyelem – Konferencia a költségvetésről – Pénzügykutató Részvénytársaság (Közgazdasági Szemle 2001/10 szám)

Csillag István (2001): Költségvetési összhangzattan Diktatúrából a demokráciába? (Közgazdasági Szemle 2001/10. szám)

Defense Business Operations Fund Handbook (1995) (Under Secretary of Defense – comptroller- Washington D.C)

Directions for Defense – Report of the Commission on Roles and Missions of the Armed Forces (1995): (Department of Defense, Washington D.C.)

Dobák Miklós (2001): Szervezeti formák és vezetés (KJK-KERSZÖV, Budapest)

Drótos György (1995): Vezetési és szervezeti ismeretek oktatása a közszolgálati képzésben (BKE Jubileumi konferencia – előadás)

Drótos György (2000): Az információrendszerek perspektívái (BKE. Disszertáció)

Drótos György – Szabó Zoltán (2001): Vállalati informatika Magyarországon az ezredfordulón: Mitosz és valóság (Vezetéstudomány 2. szám)

Drucker, Peter F. (1973): Managing the Public Service Institution (The Public Interest, vol.33 – Fall)

Dobrovits Iván (1982): Költségvetési szervek gazdaságtana (Egyetemi jegyzet, BKE, Budapest)

Elefalk, Kjell (2001): The Balanced Scorecard of the Swedish Police Service (Total Quality Management, Vol. 12)

Ernst&Young (1997): Kézikönyv az ABC-költségelemzésről (CO-NEX Könyvkiadó Kft, Budapest)

Erős Aladár (1986): Költségvetési szervek tevékenységének gazdasági elemzése (Saldo, Budapest)

Eskew, Henry L – Smith, Michael W. (1994): Do These Costs Make Any Sense? The Use and Abuse of Costs in Defense Acquisition Analyses (Center for Naval Analyses, Alexandria, Virginia)

Fabian Felix (1976): What's all this fuss about PPBS? (USAF Academy, Paperwork)

Fayol, Henri (1984): Ipari és általános vezetés: Tervezés – szervezés – közvetlen irányítás – koordinálás – ellenőrzés (Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó – Budapest, Fordítás: Tari Ernő)

Fehér József (1997): A Honvédelmi Minisztérium és a Honvéd Vezérkar integrálása (tervezet) (Hadtudomány 11. szám)

Fisher, Gene H. (1975): Cost Considerations in System Analysis (Rand Corporation, Santa Monica, California)

- Francsovcics Anna (1995): Controlling (Ligatura, Budapest)
- Gaebler, Thomas – Osborne, David (1994): Új utak a közigazgatásban (Kossuth, Budapest)
- Gambino, Anthony J. – Reardon, Thomas J. (1981): Financial Planing and Evaluation for the Nonprofit Organization (National Association of Accountants, New York)
- Garrison R.H. (1991): Managerial accounting (Irwin, Homewood, Illionis)
- Gregory A.M: (2000): The planing of budget economy and the performance measurement in the Ministry of Defence, MOD, London)
- Gazda Pál (1990): A katonai gazdálkodási rendszer elemzésének néhány időszerű aspektusa (ZMKA-Akadémiai Közlemények, Budapest)
- Hadtudományi Lexikon (1995): Magyar Hadtudományi Társaság, Budapest)
- Halasi Zoltán (1997): A költséggazdálkodás lehetőségei és szükségessége a honvédségnél (Új kihívások a hon és rendvédelmi szervek gazdálkodásában c. védelemgazdasági konferencia, Budapest)
- Halasi Zoltán (1997): Átlátható forintok (Magyar Honvéd 51-52. szám, Budapest)
- Halasi Zoltán (1997): A fejezet költségvetési gazdálkodásának új modellje (előadás vázlat, Balatonkenese)
- Halassy Béla (1995): Számvitelszervezés I-II (Perfekt, Budapest)
- Hartley, Keith – Sandler, Todd (1990): The Economics of Defense Spending (Chapman and Hall, Inc. New York)
- Hammer-J.Champy (1996): A vállalati folyamatok újraszervezése (Panem-McGraw-Hill, Budapest)
- Hetyei József (1999): Vállalatirányítási információs rendszerek Magyarországon (Computerbooks, Budapest)
- Hitch, Charles J. – McKean Roland N. (1960): The Economics of Defense in The Nuclear Age (Rand Corporation, Santa Monica-California)
- Horst, Günter Holl (1996): Controlling – A sikeres cégirányítás eszköztára (TUDEX, Budapest)
- Horváth Imre (1999): Közigazgatási szervezés- és vezetéstan (Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs)
- Horváth Péter (1995): Controlling a sikeres vezetés eszköze (KJK, Budapest)



- Horváth & Partner (1997): Controlling (KJK, Budapest)
- Houston, Archester – Dockstader, Steven L. (1997): Total Quality Leadership: A Primer (Department of Navy, Total Quality Leadership Office Publication, Arlington, Virginia)
- Forest, Woody Horton Jr. (1994): Analyzing benefits and costs: a guide for information managers (Ottawa)
- Hirschey, Mark – Pappas, James.L. (1995): Fundamentals of Managerial Economics (The Dryden Press, Orlando-Florida)
- Hoenig, Christopher (2001): Building the next generation of public services – Digital Government, Beyond E-Government (Govexec.com)
- Hummel, Ralph P. (1977): The Bureaucratic Experience (St. Martins Press, New York)
- Illés Mária (1997): Vezetői gazdaságtan (Kossuth, Budapest)
- Intriligator, Michael D.(1991): On the Nature and Scope of Defense Economics (Journal of Defence Economics – York)
- Irwin, David (1991): A pénzügyek kézben tartása (Readers International/Hungary/, Budapest)
- Rowan Jones-Maurice Pendlebury (1992): Public Sector Accounting (Pitman, London)
- Kalapács János (2000): Minőségbiztosítás, minőségirányítás a közszolgáltatásban (Miskolc Egyetemi Kiadó, Miskolc)
- Kállai Lajos (1978): Számvitel a gazdaságirányítás szolgálatában (Számvitel és Ügyviteltechnika, vol.: 10-11, Budapest)
- Kaplan, R – D.P. Norton, D.P. (1999): The balanced scorecard (KJK, Budapest)
- Kaplan, R – D.P. Norton, D.P. (2002): A stratégia központú szervezet (Panem – IFUA Horváth & Partner)
- Katz, Nancy R. (2000): Incentives and performance management in the public sector (Paperwork – Kennedy School of Government Harvard University 2000 június)
- Kennedy, Gavin (1983): Defense Economics (G. Duckworth, London)
- KFKI Számítástechnikai Rt. (1997): HM KGIR Megoldási javaslat Oracle főkönyvi könyvelés, Kötelezettség a Kinnlevőség modulokra 2.0 verzió (KFKI, Budapest)
- Kieser, A (1995): Szervezetelméletek (Aula, Budapest)
- Kimber, Anthony (2001): "More for Less" and activity based costing (ABC) in the defense field of defense economy (Dissertation of Ph.D. – ZMNE Doktori Iskola)

Kozák György, Kóródi József (1995): A számviteli törvény és az alapelvek érvényesülése a költségvetési szerveknél (Számvitel és Könyvvizsgálat, vol.: 2, Budapest)

Költségvetési szervek kézikönyve I-III. (1997): (Saldo, Budapest)

Körmendi L. (1995): Controlling gondolkodásmód és eszközrendszer (Számadó, vol.: 2-5, Budapest)

Ladó László (1981): Teljesítmények és ráfordítások (KJK, Budapest)

Ladó László (1981): A controlling számviteli elemei az EGK irányelvek függvényében (Ipargazdaság, vol.:12, Budapest)

Ladó L (1990): A controllingrendszerek (Számvitel és könyvvizsgálat, vol.: 6, Budapest)

László Csaba (1994): Tépett vitorlák (Aula, Budapest)

Lázár László (2000): A controlling szerepe (Jelentés a magyar vállalati szféra versenyképességéről (BKÁE, Budapest)

Lázár László (2003): Értékek és mértékek: A vállalati erőforrás felhasználás leképezés és elemzése a hazai üzleti szervezetekben (BKÁE Disszertáció)

Legeza Enikő (1994): Controlling (BME, Budapest)

Lenkowsky L, Perry J. L. (2000): Reinventing Government: The Case of National Service (Public Administration Review 2000/4 vol.)

Lockheed Martin (1996): Defense Planning Seminar (Budapest)

Larry E. Long (1989): Management Information Systems (Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey)

Lewis, Leslie – Brown, Roger A. – Scrader, John Y. (1999): Improving the Army Planing, Programming, Budgeting, and Execution System (PPBES) The Programming Phase (Rand Arroyo Center, Santa Monica)

Magyary Zoltán(1942): Magyar közigazgatás (Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest)

Maher, Michael (1997): Cost Accounting – Creating value for management (Irwin, Homewood, Illionis )

Malek, Frederic V. (1974): Managing for Results in the Federal Government (Business Horizons, vol.:4, New York)

Mann – Mayer (1999): Controlling kezdők számára (Saldo, Budapest)

- Massie, Joseph L. (1987): Essentials of Management (Prentice Hall Inc., New Jersey)
- Matula Miklós (1997): Dinamikus számvitel és stratégiai vezetés (Tankönyvkiadó, Budapest)
- McKie, Stewart (1996): The Internet Accounting Revolution (Controller Magazin, vol.: 3)
- Melese, Francois – Stroup, Michael (1998): The Resurrection of Performance Budgeting (Defense Resources Management Institute – DRMI – Monterey, CA)
- Melese, Francois (1999): The Latest in Performance Budgeting: The Government Performance and Results Act (GPRA) (Spring, Monterey)
- MH KPF 1994. (HK 14.) sz. intézkedés a MH PSZIAR szervezéséről és működéséről
- Mikula János (1992): A vezetői számvitel (controlling) kialakításának és működésének kézikönyve (TRIORG, Budapest)
- John N. Myer (1957): Accounting for non-accountants (Hawthorn Books, INC, Puvlislaers New York)
- Novick, David (1988): Beginning of Military Cost Analysis 1950-1961 (Rand Corporation, Santa Monica, California)
- Palmer, Adele R. – Larson, Eric V. (1992): Cost Factors in the Army, Volume 1 – The Decision Making Context (Rand Corporation, Santa Monica, California)
- Palmer, Adele R. – Larson, Eric V. (1992): Cost Factors in the Army, Volume 2 – Factors, Methods, and Models (Rand Corporation, Santa Monica, California)
- Pearcell, John A. and Robinson, Richard B. Jr.: Strategic Management (Formulation, Implementation and Control)
- Perjés Sándor-Schusztér Ede (1988): Számítógépes számvitel és vezetés (KJK, Budapest)
- Pete Péter (1997): Döntés információról, döntés pénzről (Figyelő, Budapest 1997. január 23.)
- Pete Péter (1997): Az államháztartás feladatfinanszírozáson alapuló modellje (Közgazdasági Szemle, vol.: 2, Budapest)
- Pete Péter (1997): A feladatfinanszírozásra épülő államháztartás – Új kihívások a hon és rendvédelmi szervek gazdálkodásában c. védelemgazdasági konferencia anyaga (Budapest)

Pete Péter (1997): Az egészségügyi ellátás rendszerének alapvonásai és reformjai Ausztráliában és Új-Zélandon (Közgazdasági Szemle 1997/5. szám)

Pete Péter (2001): Elemzési keret egy leendő államháztartási reform alapelveihez (Közgazdasági Szemle, 2001/10. szám)

Premchand, A (1983): Government Budgeting and expenditure controls – Theory and Practice (IMF-Washington)

Premchand, A (1993): Public Expenditure Management (International Monetary Found Washington, D.C.)

Printz János (1990): Példatár a költségvetési szervek gazdasági tevékenységének elemzéséhez (Perfekt, Budapest)

Rowley, Ian (2001): *Combating costs*, Chief of Finance Officer of Europe (4. vol.)

Rubicsek Sándor (1996): A közigazgatási controlling alkalmazásának lehetősége nemzetközi tapasztalatok alapján (Doktori értekezés, BKE, Budapest)

Rubicsek Sándor (1997): A költségvetés ellenőrzése és a költségvetési controlling – A költségvetési szektor jövője, a jövő költségvetési szektora (Pénzügykutató Rt., Budapest)

Salamon K (1993): A controlling szerepe a vállalat hatékonyságának javításában (Számvitel és könyvvizsgálat vol.: 9, Budapest)

Schrater K (1992): Operatív controlling (Számvitel és könyvvizsgálat vol.: 10-11, Budapest)

Scott, Bill – Söderberg, Sven (1997): Menedzselés mesterfokon (Novotrade, Budapest)

Simkó László (1990): A csapatgazdálkodás hatékonyságával kapcsolatos problémák költségelemzéssel való kezelésének lehetőségei a csapatgazdálkodásban (ZMKA-Akadémiai Közlemények, Budapest)

Sigfridsson Jan (2000): Strategic Management Accounting in a lateral organisation – A problem oriented study in Swedish defence organisations – National Defence College, Department of Management, Stockholm)

Sigfridsson J, and Grönlund A, (2001): Implementing a new performance management model in the Swedish Armed Forces (Paperwork of School of Business, Stockholm University and Swedish National Defense College, Stockholm)

Smith, Bucklin & Associates (1997): Átfogó nonprofit menedzsment (Co-Nex Könyvkiadói Kft., Budapest)

Smith-F.D. Thomson (1995): Information and Frustration: Observations on Cost and Operational Effectiveness Analyses (Center for Naval Analyses, Alexandria, Virginia)

Stiglitz, Joseph E. (2000): A kormányzati szektor gazdaságtana (KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft., Budapest)

Szabó Zoltán (1995): Az üzleti újjáalakítás és a folyamat újratervezés – tanulmány (BKE Információ menedzsment tanszék, Budapest)

Sztanó I, Sutus I, Szirmai A, Korom E. (2000): A vezetői számvitel alapismeretei – tankönyv (BGF PSZF, Budapest)

Taylor, Frederick Winslow (1983): Üzemvezetés (Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó – Budapest, Fordította: Marosi Miklós)

Thor, Carl G. (1994): The Measures of Success – Creating a High Performing Organization (J. Wiley & Sons, New York)

The Unit Cost Handbook (1994): Defense Resources Management Institute, Monterey, California, and the Directorate for Financial Review and Analysis, Washington, D.C.)

Turák János (1990): Üzemgazdálkodás vagy költséggazdálkodás? (ZMKA-Akadémiai Közlemények, Budapest)

Turák János (1997): A védelmi tervezés reformjának szükségességéről és lehetőségeiről (Hadtudomány, vol.: 1, Budapest)

Turák János (1997): A védelmi tervezés reformjának lehetőségei (Hadtudomány, vol.: 3, Budapest)

Turák János (1998): A védelemgazdasági stratégia főbb elvi kérdéseiről (Hadtudomány, vol.: 2, Budapest)

Váczi Mária – Koháriné Papp Edit (1992): Könyvvezetés – Beszámoló – Elemzés – Controlling a költségvetési szervek gyakorlatában (Saldo, Budapest)

Varga László (1997): A gazdasági tevékenységek korszerűsítése a Bundeswehrben (Katonai logisztikai füzetek, vol.:3, Magyar Honvédség Parancsnokság, Budapest)

Varga László (2001): Költség és tevékenység számvetés a Bundeswehrben (HM KPSZH – Költségvetés-Pénzügy-Számvitel c. folyóirata)

Vámosi Zoltán – Várhegyi István (1994): Számítógép – információs társadalom – elektronizált hadsereg (Új Honvédségi Szemle, vol.: 11, Budapest)

Williams Richard D. – Childers, John C. – Bartell, Harold T. – DeVore Mary L. (1993): Planning, Programming, Budgeting, and Execution System (PPBES) Handbook (Program Analysis and Evaluation Directorate, Office of the Chief of Staff Department of the Army, Washington D.C.)

Witt F.J. – Witt K. (1994): Controlling kis és középvállalkozások számára (Springer Hungarica, Budapest)

## **Függelék**

1.sz. melléklet: „Controlling a katonai gazdálkodás hatékonyságának szolgálatában”  
felmérés kísérőlevele és kérdőíve

2.sz. melléklet: Az ÉRDEKLŐDŐK csoportjának véleménye controlling módszerek és  
technikák alkalmazásáról, grafikonokon ábrázolva

3.sz. melléklet: A szakfeladat választás gyakorisága a választások sorrendjében

## 1.sz. melléklet: A felmérés kísérő levele és kérdőíve

### Tisztelt kolléga!

A Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszéke immár több évtizedre visszatekintő oktatási és kutatási hagyományokkal rendelkezik az Egyetem Gazdálkodástudományi karán és a kar doktori iskolájában. A doktori iskolában a Ph.D. cím elérésére törekvő hallgatóink és tanáraink munkájához kapcsolódó szakmai és kutatás-irányító tevékenység folyik. Irányítja és segíti többek között az Egyetem Védelemgazdasági Tanszékén dolgozó Bognár Ferenc doktorandusz munkáját, aki „A controlling módszerek és technikák a katonai gazdálkodás hatékonyságának szolgálatában” címmel folytat kutatási tevékenységét. A jelölt kutatási témájának megfelelően vizsgálja a controlling eszköztár meglétét, alkalmazhatóságát és szükségességét a katonai szervezetek gazdálkodási gyakorlatában, melyhez kérdőíves felmérést szeretne végezni a mintánkba bekerülő katonai szervezetek körében.

Ehhez kérjük az Ön segítségét.

Levelünk mellékleteként egy kérdőívet talál. A kérdőív az önálló költségvetési gazdálkodást folytató katonai szervezetek gazdálkodásért felelős vezetők részére összeállított, controllinggal kapcsolatos alapinformációk összegyűjtésére szolgáló kérdéseket tartalmazza. A kérdések megválaszolásával szeretnénk választ kapni a controlling módszerek és technikák katonai gazdálkodásban történő alkalmazhatóságáról, illetve mindezeknek a katonai tevékenység hatékonyságának növelésében betöltött szerepéről. A kutatás jellege és a kért információk szakmai tartalma miatt a kérdésekre elsősorban a katonai szervezetek gazdálkodásáért felelős logisztikai és pénzügyi beosztásaiban dolgozó vezetők tudnak megfelelő választ adni.

Tisztában vagyunk azzal, hogy kérdőívünkkel az Ön és munkatársai jelentős elfoglaltságát növeljük, mindazonáltal a tapasztalatok szerint kérdéseink megválaszolása harminc percnél több időt nem vesz igénybe. A kitöltött lapok visszaküldését a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem 1093. Budapest, Fővám tér 8. sz. alá kérjük megküldeni, amelyhez mellékelünk egy üres válaszborítékot is.

Az Ön szíves segítségével összegyűjtött adatokon alapuló empirikus vizsgálatok tananyagaink továbbfejlesztését, a jövő katonaközgazdász generációinak magasabb szintű oktatását, illetve a gyakorlatnak szóló ajánlások megfogalmazását teszik lehetővé. Természetesen minden hozzánk eljuttatott kérdőívet a titoktartás szabályainak megfelelően kezelünk, és csak elemzési célokra használunk.

A kutatás eredményeit kívánságára megosztjuk Önökkel. Ha a vizsgálat egészével, a kérdőívvel vagy munkánk bármilyen részével kapcsolatban kérdése lenne, forduljon hozzánk bizalommal postai, elektronikus vagy telefonos úton. Készséggel állunk rendelkezésére.

Segítségét előre is megköszönve, tisztelettel:

Budapest, 2003. október 13.

Dr. Dobák Miklós  
Tanszékvezető egyetemi tanár  
Tudományosfőmunkatárs Témavezető  
Vezetési és Szervezési Tanszék  
[Mdobak@bkae.hu](mailto:Mdobak@bkae.hu)  
Tel/fax: 218-8040

Dr. Nógrádi György  
Tanszékvezető egyetemi tanár  
Kutatást végző tanszék vezetője  
Védelemgazdasági Tanszék  
[gyorgy.nogradi@bkae.hu](mailto:gyorgy.nogradi@bkae.hu)  
Tel/fax: 218-0577

Bognár Ferenc  
Alezredes  
A kutatás vezetője  
Védelemgazdasági Tanszék  
[ferenc.bognar@bkae.hu](mailto:ferenc.bognar@bkae.hu)  
Tel/fax: 218-0577

**BUDAPESTI  
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI ÉS ÁLLAMIGAZGATÁSI  
EGYETEM  
VEZETÉSI ÉS SZERVEZÉSI, valamint VÉDELEMGAZDASÁGI  
TANSZÉK**

**Kérdőív sorszáma:**

# KÉRDŐÍV

**„Controlling a katonai gazdálkodás hatékonyságának szolgálatában” kutatási projekt kérdőíves  
vizsgálatához**

**A válaszadás névtelen és önkéntes!**

**– 2003 –**



## 1. A controlling, mint gazdálkodási hatékonyság biztosításának új módszere

### 1.1 Olvasott, illetve hallott-e már a controlling jelentőségéről és alkalmazásáról, mint a gazdálkodás hatékonyságát és eredményességét javító módszerről?

1. igen
2. nem

Ha igen, akkor hol? (Kérem, hogy használja az X jelet a megfelelő kockában!)

- 1 tudományos konferencián
- 2 tudományos folyóiratban
- 3 televízióban, rádióban
- 4 szakmai lapban
- 5 kollégáktól, munkatársaktól
- 6 informális módon


### 1.2 Véleménye szerint alkalmazzák-e a controllingot külföldi katonai szervezetek?

1. igen
2. nem

Ha igen, akkor mely országokban? Soroljon fel közülük néhányat! (Kérem, hogy használja az X jelet a megfelelő kockában!)

- 1 Németországban
- 2 Nagy-Britanniában
- 3 Franciaországban
- 4 egyéb európai országban , és pedig .....
- 5 USA-ban, Kanadában
- 6 egyéb nem európai országban, és pedig.....


#### 1.2.1 Részt vett-e már controllinggal kapcsolatos szervezett keretek közötti oktatáson?

1. igen
2. nem

1.2.2 „Nem” válasz esetén résztvenne-e Ön egy, a controlling módszerek katonai szervezetekre történő alkalmazása témakörben szervezett továbbképzésen, illetve oktatáson?

1. mindenképpen
2. valószínűleg igen
3. a körülményektől függ
4. még nem tudom
5. nem

1.2.3 Szeretné-e alkalmazni a controlling módszereket és technikákat a gazdálkodási hatáskörében?

1. igen
2. nem

1.2.4 Ön szerint hogyan segítené a hadsereg gazdálkodását a controlling módszerek és technikák alkalmazása?

(Válaszait a kiválasztott szám bekarikázásával a következő öt fokozatú skálán értékelje! Az „1”-es válasz azt jelenti, hogy egyáltalán nem ért egyet, az „5”-ös pedig azt, hogy teljesen egyetért. A köztes értékek a két szélső vélemény közötti átmenetet fejezik ki. Az „NT”, pedig azt, hogy nem tudja.)

a. Javulna a katonai gazdálkodás **minősége, hatékonysága** és a védelmi költségvetés átláthatósága.

1      2      3      4      5      NT

b. A MH katonai költségvetés-gazdálkodás **erőforrás oldalról történő** **folyamatorientált megközelítése** javítaná a jelenlegi védelmi szolgáltatás hatékonyságát.

1      2      3      4      5      NT

c. Javítaná a védelem költségvetési felhasználásának hatékonyságát egy **program – feladat – tevékenység** orientált tervezési és beszámolási rend.

1      2      3      4      5      NT

d. A controlling és a hozzá kapcsolódó korszerű menedzsment eszközök használata javítaná a **védelmi folyamatok átláthatóságát és irányíthatóságát.**

1      2      3      4      5      NT

e. Egy jól működő controlling mechanizmus ösztönözné a katonai szervezeteket **minőségibb védelmi szolgáltatás** nyújtására.

1      2      3      4      5      NT

f. A fejlettebb, korszerűbb katonai **teljesítményt mérő módszerek alkalmazásával javulna a védelemmel** (mint klasszikus állami feladattal) **szemben megnyilvánuló társadalmi bizalom és elégedettség.**

1      2      3      4      5      NT

g. A katonai feladatok teljesítménymérése ösztönözné a katonai szervezetek résztvevőit hatékonyabb, minőségibb és takarékosabb gazdálkodásra.

1 2 3 4 5 NT

h. A controlling hadseregnél történő alkalmazása nagymértékben szolgálná, támogatná és segítené a parancsnokok és a gazdasági vezetők napi irányítási tevékenységét.

1 2 3 4 5 NT

j. Szükségesnek tartja-e a jelenleg meglevő katonai gazdasági információs rendszer (HM KGIR) kibővítését egy controlling alrendszerrel?

1 2 3 4 5 NT

k. Ha lehetősége volna rá, szívesen alkalmazna-e controlling apparátust vagy controllert az irányítása alá tartozó területen?

1 2 3 4 5 NT

## 2. A controlling alkalmazásának szükségességéről

Az alábbiakban egymást kizáró állításokat fogalmaztunk meg a katonai szervezeten belüli controlling módszerek és technikák alkalmazhatóságáról. (Kérem karikázással, jelölje az értékeket a következők szerint: Az „1”-es válasz azt jelenti, hogy egyáltalán nem ért egyet, az „5”-ös pedig azt, hogy teljesen egyetért. A köztes értékek a két szélső vélemény közötti átmenetet fejezik ki.)

Állítás	Válasz
1. Napjainkban a Magyar Honvédségben, a csapatok decentralizált elszámolási egységeknek megfelelő költségvetési gazdálkodását centralizált gazdálkodási forma szerint szervezik át.	1 2 3 4 5
2. A csapatok többsége igény-meghatározó, nem pedig önálló gazdálkodó	1 2 3 4 5
3. A költségvetési gazdálkodás során nagyobb önállósággal a végrehajtó gazdálkodó szervek rendelkeznek.	1 2 3 4 5
4. A Magyar Honvédségben a gazdaságossági és hatékonysági számításoknak, nincs jól kidolgozott elmélete és alkalmazott gyakorlata. A gazdasági döntések többnyire bevételeken és kiadásokon alapuló adatokkal kerülnek alátámasztásra.	1 2 3 4 5
5. A befektetett eszközök után elszámolt értékcsökkenési leírás csupán technikai jellegű pénzforgalom nélküli kiadás, nem biztosított az elszámolt értékcsökkenés után az eszközök felújításához szükséges költségvetési keret, vagy felújítási hányad. A befektetett eszközök pótlása, illetve cseréje eseti ad-hoc döntéseken alapul.	1 2 3 4 5

6. A kiadásokkal és a bevételekkel kapcsolatos terv és tényadatok összehasonlítása folyamatos.	1	2	3	4	5
7. A Magyar Honvédség tervezési gyakorlatában az operatív működés keretét az éves időhorizontú – alapvetően szakszolgálati áganként tagolt – ellátási tervek jelentik és kis hangsúlyt fektetnek a szakfeladat szerinti bontásban készülő tervekre.	1	2	3	4	5
8. A Magyar Honvédség szakfeladatrendje a többszöri átdolgozás ellenére sem biztosítja az alapvető szakfeladatok szerinti tisztánlátást, a szakfeladatok valós anyagi és pénzügyi szükségleteinek felmérését.	1	2	3	4	5
9. A Magyar Honvédség gazdálkodásáért felelős felső szintű vezetők is pusztán ellenőrzési funkciót értenek a controlling tevékenység alatt. A controlling új, minőségibb gazdálkodást szervező, koordináló, tervezési, beszámolási és krízis jelző szerepével nincsenek tisztában.	1	2	3	4	5
10. Az eltérés-elemzés kielégítő információt biztosít a költségkalkuláció, illetve a gazdasági vezetés részére.	1	2	3	4	5
11. A katonai gazdasági adminisztráció parancsnokai/vezetői nem ismerték fel a controlling módszerek meghonosodásával elérhető információs előnyöket.	1	2	3	4	5
12. Controllingért felelős önálló szervezeti elem a Magyar Honvédségnél sem stratégiai, sem pedig operatív szinten nem létezik.	1	2	3	4	5

### 3. A katonai szervezet költségszámítási módszerének megújításáról (egymást nem kizáró állítások)

#### 3.1 Egyet ért-e a következő célokkal?

Válassza ki a leginkább fontos öt választ, karikázza be, majd rangsorolja azokat a kockákba írt számokkal 1-től 5-ig!

1. A csapatoknak a jövőben alkalmazniuk kell az összköltség elvén működő, és a szakfeladatnak megfelelő költségelszámolást (kalkulációt). A pénzforgalmi szemléletben gyűjtött kiadások, valamint az analitikus nyilvántartások számadataiból már napjainkban is célszerű lenne költségadatokat előállítani.
2. Amennyiben a csapatok terveköltség számítást alkalmaznak, abban az esetben kiadási és bevételi előirányzataik vonatkozásában rendelkezzenek a feladatokra, a programokra elszámolt megfelelő terv- és tényadatokkal.


3. A kiadásokkal és a bevételekkel kapcsolatos terv- és tényadatok összehasonlítása folyamatos, azonban az eltéréselemzés nem biztosít kielégítő információt a költségkalkuláció részére.
4. Megfelelő részletezettségű költségadatok hiányában a szakfeladatokra elszámolt teljesítménymutatók torzok, nem biztosítják a szükséges információkat az alapvető hatékonysági és gazdaságossági számításokhoz.
5. A költségszámításnak kellene biztosítania a védelmi szolgáltatások, mint output-ok önköltségének (egységköltségének) meghatározását.
6. A költségszámítás rendszerének biztosítani kell a védelmi feladatokat ellátó egységek/alegységek teljesítményének integrált és objektív értékelését.
7. A költségszámításnak biztosítani kell a katonai gazdasági döntéseknek meghozatalában az optimumra való törekvést.
8. A költségszámítás rendszere biztosítaná a katonai szervezet működési hatékonyságának kontrollját.


### 3.2 Általános gazdasági információk

(Az alábbi kérdésekre adott igen válasz 1-es, a nem 2-es. A megfelelőt jelölje karikázással!)

1.	Van-e a katonai szervezeténél/egységénél költségszámítás, költségelemzés?	1	2
2.	Folyik-e a szakfeladatokra vonatkozó költség – vagy kiadás – szemléletű likviditási számítás?	1	2
3.	Számolnak-e előzetes fedezetbiztosítással a terven felüli feladatok vonatkozásában?	1	2
4.	Használnak-e kalkulált normákat, normatívákat?	1	2
5.	Készítenek-e a katonai szervezeténél/egységénél előzetes gazdasági elemzéseket?	1	2
6.	Van-e visszajelzés a gazdaságossági elemzések döntésekben való felhasználásáról?	1	2
7.	Van-e a költség helyi költségeknek terv-tény elemzése?	1	2
8.	Alkalmaznak-e projekt költségvetést?	1	2
9.	Javítaná-e a katonai gazdálkodás hatékonyságát, ha a katonai tevékenységeket egységköltségek alapján terveznék és kalkulálnák?	1	2
10.	Alkalmaznak-e fedzeti pont (ahol az összesen kiadás megegyezik az összesen bevétellel) számításra alapuló elemzési módszert a közvetlen és közvetett költségek tervezése és mérhetősége területén?	1	2

#### **4. A Magyar Honvédség szakfeladat rendjéről és informatikai rendszeréről**

##### **4.1 Mit tekintenek a Magyar Honvédség szempontjából alapvető szakfeladatnak?**

Nevezzen meg maximum öt szakfeladatot, amelyet a védelmi tevékenység, mint szolgáltatás szempontjából meghatározó fontosságúnak tekint a HM tárca és a csapatok illetve az intézmények vonatkozásában!

1. ....
2. ....
3. ....
4. ....
5. ....

##### **4.2 Ön szerint, a katonai szakfeladatok program- vagy intézményorientáltak legyenek?**

- |    |                  |    |                    |
|----|------------------|----|--------------------|
| 1. | programorientált | 2. | intézményorientált |
|----|------------------|----|--------------------|

##### **4.3 Munkahelyén jelenleg milyen módon biztosítják a gazdasági információk áramlását?**

1. Hálózatba kötött PC-kel
2. Egyedülálló PC-kel
3. Egyéb módon, és pedig
- .....

##### **4.4 Mi a véleménye a HM KGIR-ről (Honvédelmi Minisztérium Költségvetési Gazdálkodási Információs Rendszerről)**

1. nem ismerem
2. hallottam már róla
3. ismerem és még fejlesztésre szorul
4. ismerem és rossznak tartom
5. ismerem és jónak találom

##### **4.5 Dolgozik-e a munkahelyén a HM KGIR-t kiszolgáló ügyviteli szoftverrel?**

- |    |      |    |     |
|----|------|----|-----|
| 1. | igen | 2. | nem |
|----|------|----|-----|

**4.6 Amennyiben ismeri a HM KGIR-t, akkor jelölje az Ön által jónak ítélt állítást!**

(Igen válasz esetén az 1-est, nem válasz esetén a 2-est karikázza be!)

1.	A HM KGIR alkalmazása a modern információs rendszerek alkalmazásának kezdete a Magyar Honvédségben.	1	2
2.	A HM KGIR kihasználtsága megfelelő.	1	2
3.	A logisztikai alrendszer működése nélkül a HM KGIR nyújtotta lehetőségek kihasználása megfelelő.	1	2
4.	A HM KGIR számviteli információs rendszer nyújtotta szolgáltatások és a controlling munka közötti kapcsolat megfelelően kidolgozott.	1	2
5.	A HM KGIR integráltsága megfelelő.	1	2
6.	A HM KGIR hálózat informatikai támogatottsága megfelelő.	1	2
7.	A HM KGIR-t a pénzügyi szolgálaton kívül más gazdálkodó szervek is képesek elérni.	1	2
8.	A HM KGIR controlling alrendszerrel történő kibővítése javítaná a katonai gazdálkodás hatékonyságát és átláthatóságát.	1	2
9.	A HM KGIR továbbfejlesztése esetén kontroll funkciót betöltő monitoring rendszerként is működtethető lenne.	1	2
10.	A HM KGIR számviteli alrendszerére támaszkodva egyetért-e a pénzügyi és vezetői számvitel információk különválasztásával.	1	2
11.	Az erőforrás alapú tervezés és gazdálkodáshoz szükségesnek tartja a HM KGIR üzemgazdasági számvitel irányában történő továbbfejlesztését.	1	2
12.	A HM KGIR nélkül irányítható lenne-e a HM tárca és csapatszintű költségvetési gazdálkodása.	1	2
13.	Összességében támogatja a HM KGIR további alkalmazását és bővítését.	1	2

## 5. A HM tervezési rendje, mint a controlling első alappillére

Mennyire ért egyet a következő állításokkal? (Kérem, jelezze a választ a következő ötfokozatú skálán! Karikázzon „1”-est, ha egyáltalán nem ért egyet és „5”-öst ha teljesen egyetért)

- 5.1 a, A Magyar Honvédség tervezési gyakorlatában az operatív működés keretét az éves időhorizontú, alapvetően szakszolgálati áganként tagolt hadsereg-ellátási tervek jelentik.

1 2 3 4 5

- b, Kis hangsúlyt fektetnek a szakfeladat szerinti bontásban készülő tervekre.

1 2 3 4 5

- 5.2 a, A jelenleg alkalmazott védelmi erőforrás-tervező modellek és a hadsereg anyagi-pénzügyi információs rendszere közötti kapcsolat nem megoldott.

1 2 3 4 5

- b, A védelmi erőforrás tervezés csak "elefántcsont torony" szintjén integrálódott a hadsereg hosszú távú és éves költségvetés tervezési rendszerébe.

1 2 3 4 5

- 5.3 a, A rövid és hosszú távú tervek között összhang nem megoldott, a mai napig nincs döntés az alkalmazandó tervezési eljárás tekintetében.

1 2 3 4 5

- b, A programköltségvetésen alapuló tervezési módszerek deklarációja ellenére a bázisszemléletű tervezési eljárások használatosak még ma is.

1 2 3 4 5

### 5.4 Tervezés a Magyar Honvédség felső, közép és végrehajtó szerveinél

Az alább felsorolt tervek közül melyek azok, amelyeket önök is készítenek és azok fontosságát és szükségességét mennyiben ismeri el?

(Válaszait értékelje az igen=1/nem=2 oszlopban és az azt követő ötfokozatú skálán, igen fontos=5, szükséges=4, elfogadható=3, elhanyagolható=2, nem fontos=1 értékek bekarikázásával)

Tervek	igen/nem		fontossági skála				
Több éves gazdálkodási tervet, stratégiai célzattal	1	2	1	2	3	4	5
Éves költségvetési tervet:	1	2	1	2	3	4	5
Pénzszükségleti, likviditási tervet	1	2	1	2	3	4	5



Cash-flow tervet	1	2	1	2	3	4	5
Negyedéves, éves beszerzési tervet	1	2	1	2	3	4	5
Éves felújítási tervet	1	2	1	2	3	4	5
Éves karbantartási tervet	1	2	1	2	3	4	5
Egység szintű egyéb éves terveket	1	2	1	2	3	4	5

## 6. Beszámolás, vagyonszámlálás a Magyar Honvédség önálló gazdálkodó szerveinél

### 6.1. Mely terveket, milyen formában és hogyan alkalmaznak egységükönél? (Válaszoljon kérem igennel =1, és nemmel =2)

1.	Készülnek-e pénzforgalmi beszámolók, terv-tény összevetések?	1	2
2.	Használják-e az eltérés elemzések adatait?	1	2
3.	Megegyezik-e, a beszámolók és a tervek struktúrája?	1	2

ha nem akkor miért nem?.....

4.	Számolnak-e az egységnél szakfeladat szintű aggregátumokat?	1	2
5.	Készítenek-e a pénzforgalmi beszámoló és vagyonszámla alapján mutatószámokat?	1	2
5.a	Ha igen, akkor alkalmaznak-e mutatószám-analízist?	1	2
6.	Átfogják-e az éves gazdálkodási tervek az egység gazdálkodásának az egész vertikumát?	1	2
7.	Készülnek-e az éves kiadási és bevételi tervek szakfeladatonként?	1	2
8.	Készülnek-e az éves kiadási és bevételi tervek kiadásgyűjtő helyenként?	1	2
9.	Tartalmaznak-e a beszámolók javaslatokat a vezetők számára?	1	2

### 10. Munkájában az elemzések mely típusait használja és alkalmazza?

.....

.....

.....

.....

.....

## **7. Személyes információk**

**7.1 Életkora?** .....

**7.2 Jelenlegi katonai beosztása?**

1. logisztikai vezető
2. logisztikai beosztott
3. pénzügyi vezető
4. pénzügyi beosztott
5. egyéb, éspedig:  
.....

**7.3 Mióta dolgozik ebben a beosztásban?** .....

**7.4 Mi a legmagasabb iskolai végzettsége?**

1. katonai főiskola
2. katonai akadémia/nemzetvédelmi egyetem
3. közgazdasági egyetem
4. műszaki egyetem
5. katonai akadémia/nemzetvédelmi egyetem és más egyetem
6. műszaki és közgazdasági egyetem
7. más,  
éspedig:.....

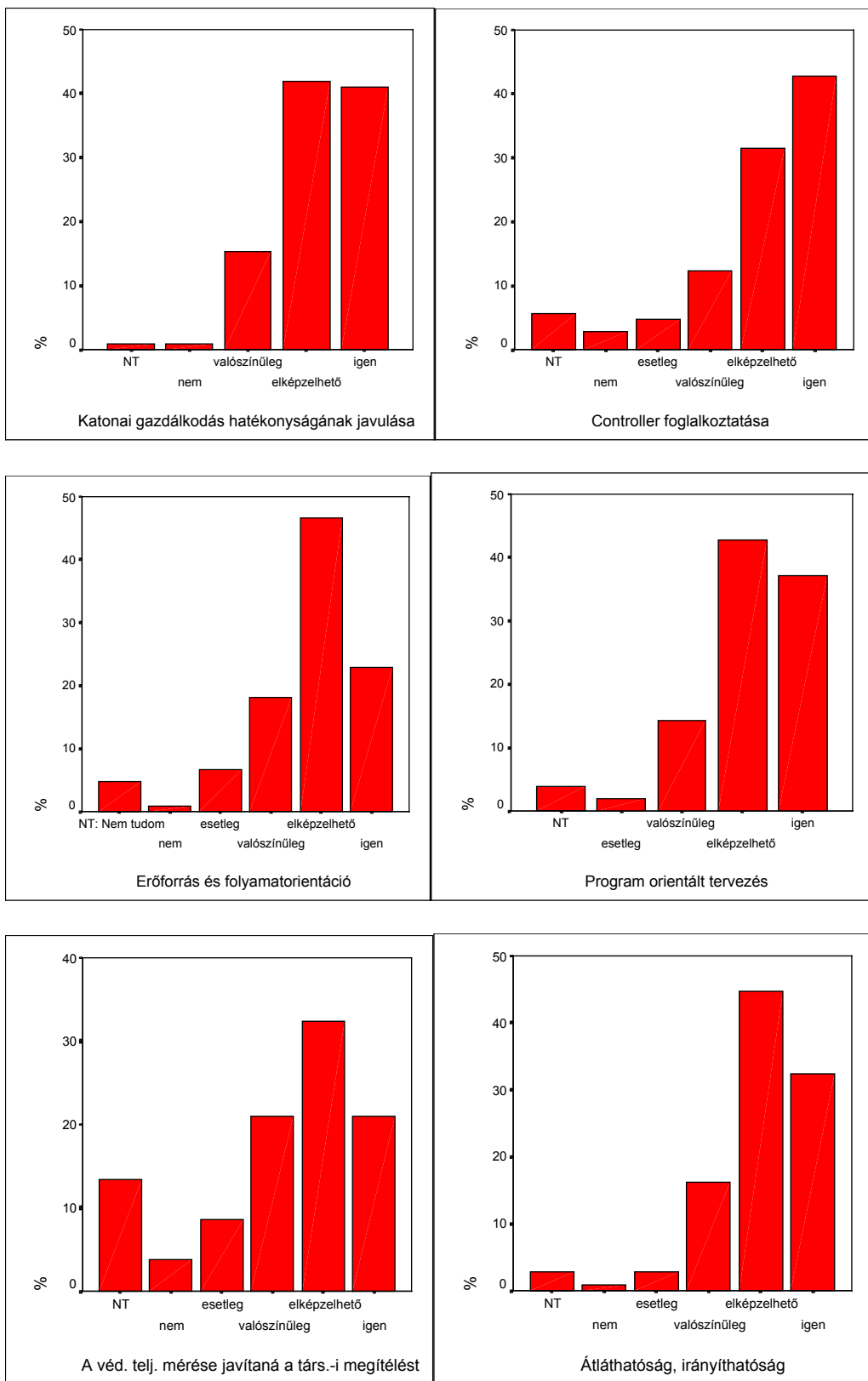
**7.5 Jelenlegi beosztásából adódóan mennyiben képes befolyásolni a gazdálkodás hatékonyságát?**

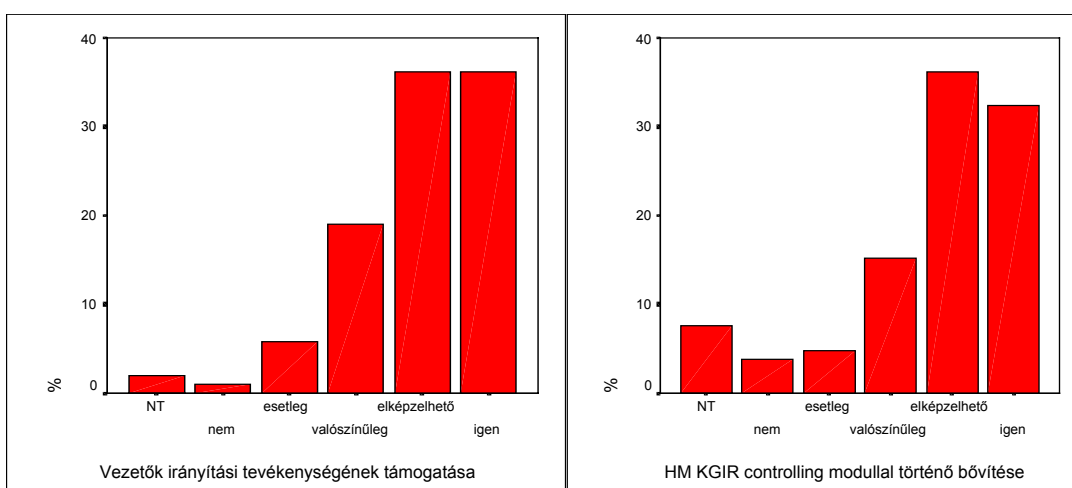
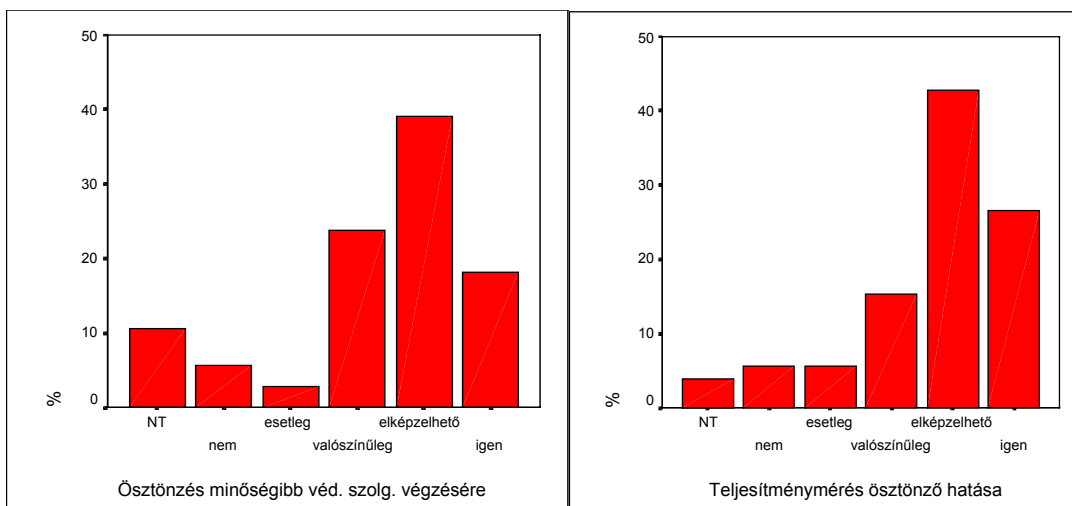
(Válaszait ötfokozatú skálán értékelje, teljesen=5, jól=4, közepesen=3, alig=2, egyáltalán nem =1)

1      2      3      4      5

**Köszönjük a ránk fordított idejét, együttműködését és válaszadását!**

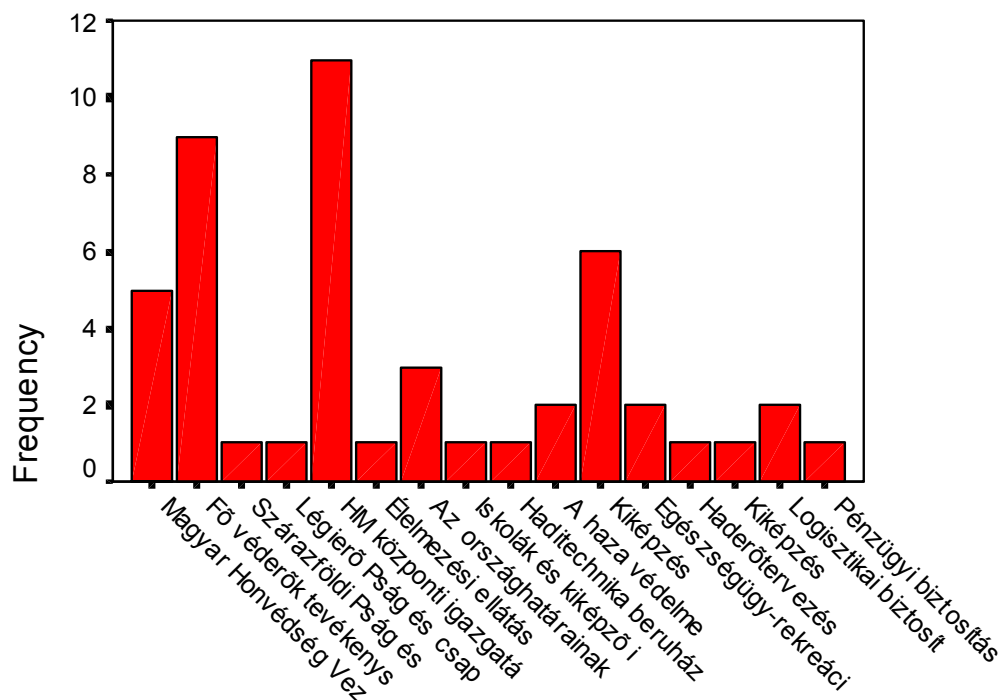
2. sz. melléklet: Az ÉRDEKLŐDŐK csoportjának véleménye controlling módszerek és technikák alkalmazásáról, grafikonokon ábrázolva:





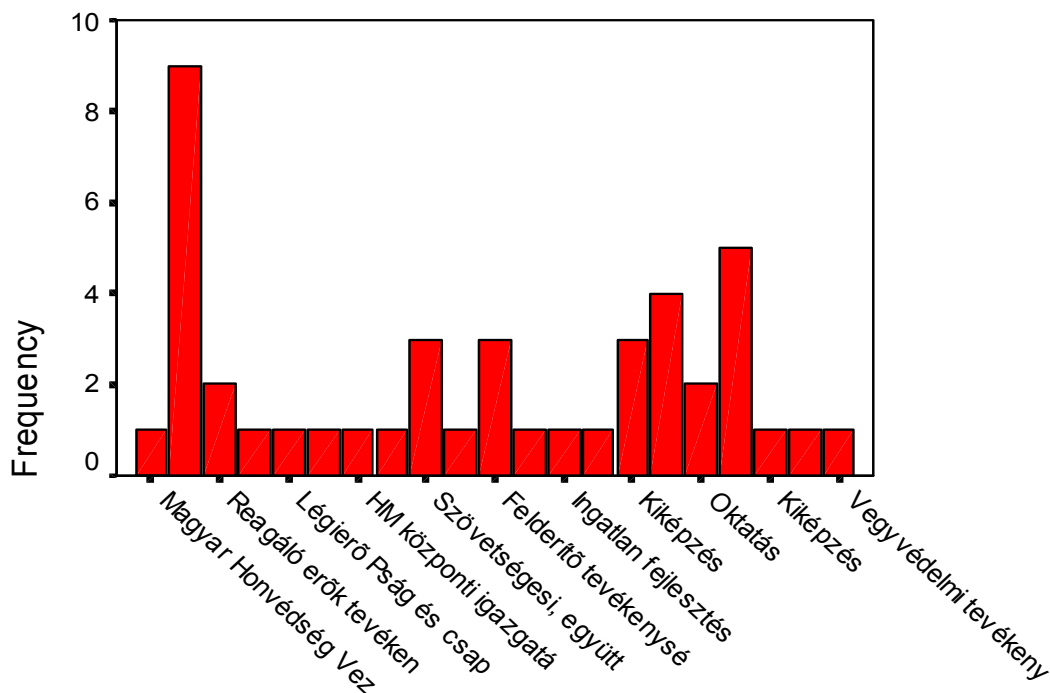
3. sz. melléklet: A szakfeladat választás gyakoriságáról a választások sorrendjében:

### Szakfeladat választás 1. helyen



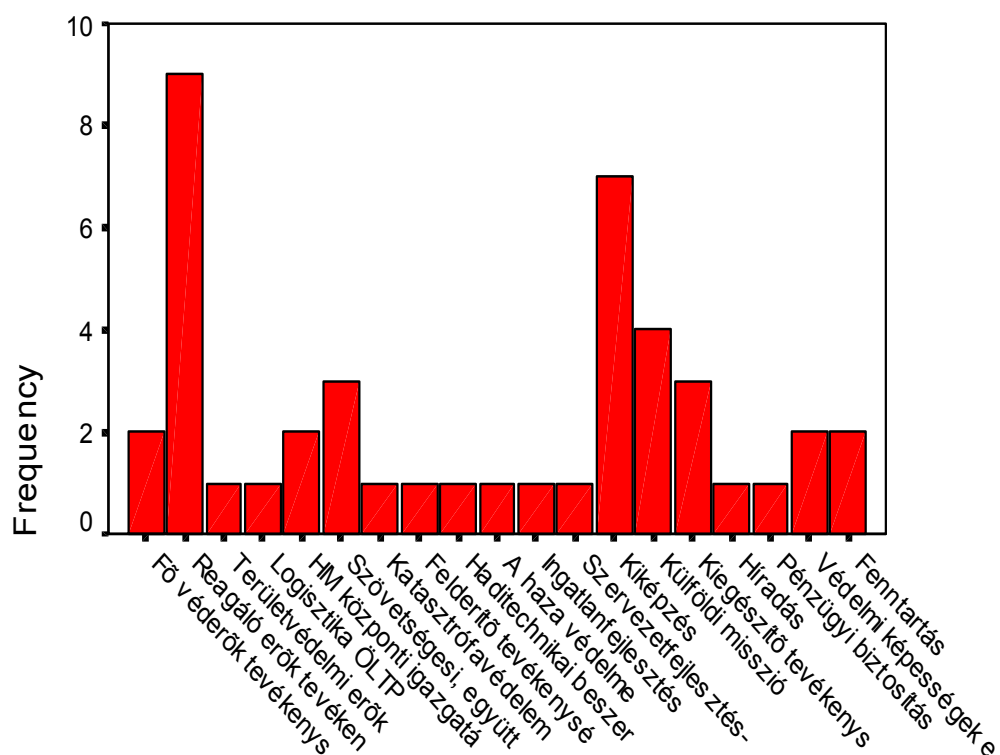
Szakfeladat választás 1. helyen

### Szakfeladat választás 2. helyen



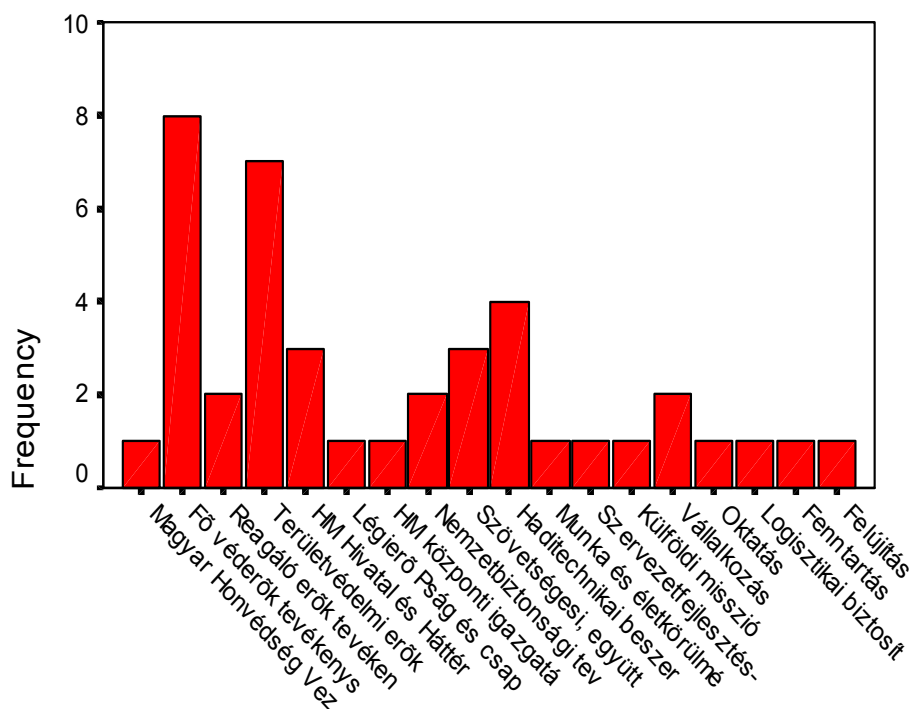
Szakfeladat választás 2. helyen

### Szakfeladat választás 3. helyen



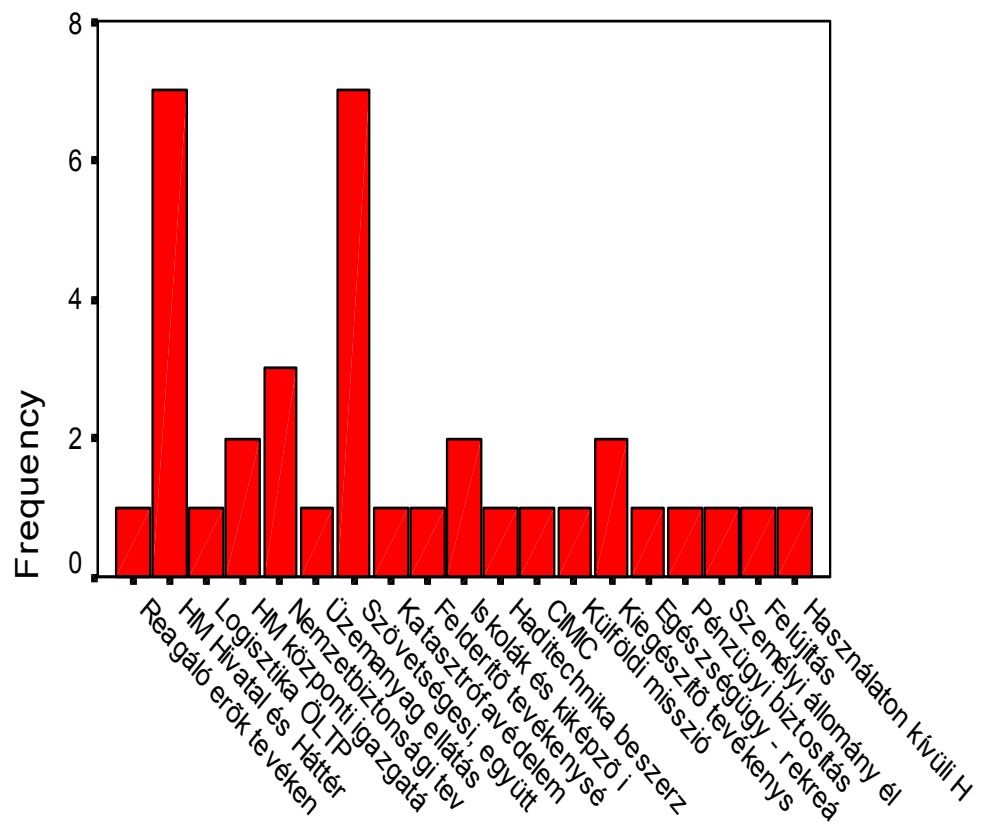
### Szakfeladat választás 3. helyen

### Szakfeladat választás 4. helyen



### Szakfeladat választás 4. helyen

## Szakfeladat választás 5. helyen



Szakfeladat választás 5. helyen